



Especialização em
Controladoria Pública

Tópicos especiais em Controladoria Pública

Samuel Leite Castelo
Aline Duarte Moraes Castelo



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglêsa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes



Especialização em
Controladoria Pública

Tópicos especiais em Controladoria Pública

Samuel Leite Castelo
Aline Duarte Moraes Castelo

Fortaleza



2024



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglêsa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes

Tópicos especiais em Controladoria Pública
©2024 Copyright by Autores/Organizadores

O conteúdo deste livro, bem como os dados usados e sua fidedignidade, são de responsabilidade exclusiva do autor. O download e o compartilhamento da obra são autorizados desde que sejam atribuídos créditos ao autor. Além disso, é vedada a alteração de qualquer forma e/ou utilizá-la para fins comerciais.

Presidenta da República Luiz Inácio Lula da Silva	Conselho Editorial Ana Carolina Costa Pereira
Ministro da Educação Camilo Sobreira de Santana	Ana Cristina de Moraes
Presidente da CAPES Denise Pires de Carvalho	André Lima Sousa
Diretor de Educação a Distância da CAPES Suzana dos Santos Gomes	Antonio Rodrigues Ferreira Junior
Governador do Estado do Ceará Elmano de Freitas da Costa	Daniele Alves Ferreira
Reitor da Universidade Estadual do Ceará Hidelbrando dos Santos Soares	Erasmio Miessa Ruiz
Vice-Reitor Dárcio Italo Alves Teixeira	Fagner Cavalcante Patrocínio dos Santos
Pró-Reitora de Pós-Graduação Ana Paula Ribeiro Rodrigues	Germana Costa Paixão
Coordenador da SATE e UAB/UECE Francisco Fábio Castelo Branco	Heraldo Simões Ferreira
Coordenadora Adjunta UAB/UECE Eloísa Maia Vidal	Jamili Silva Fialho
Direção do CESA José Joaquim Neto Cisne	Lia Pinheiro Barbosa
Editora da EdUECE Cleudene de Oliveira Aragão	Maria do Socorro Pinheiro
Coordenação Editorial Eloísa Maia Vidal	Paula Bittencourt Vago
Assistente Editorial Nayana Pessoa	Paula Fabricia Brandão Aguiar Mesquita
Projeto Gráfico e Capa Roberto Santos	Sandra Maria Gadelha de Carvalho
Revisão Textual Eleonora Lucas	Sarah Maria Forte Diogo
Diagramador Francisco Saraiva	Vicente Thiago Freire Brazil

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Castelo, Samuel Leite
Tópicos especiais em controladoria pública [livro eletrônico] / Samuel Leite Castelo, Aline Duarte Moraes Castelo. -- Fortaleza, CE : Editora da UECE, 2024.
PDF

Bibliografia.
ISBN 978-85-7826-997-5

1. Administração pública 2. Auditoria
3. Controladoria 4. Finanças públicas I. Castelo,
Aline Duarte Moraes. II. Título.

25-276674

CDD-350

Índices para catálogo sistemático:

1. Administração pública 350

Eliete Marques da Silva - Bibliotecária - CRB-8/9380

Sumário

Apresentação	7
Capítulo 1 - Auditoria e Controle Interno	9
1. Mecanismos de auditoria e Controle Interno para assegurar a eficiência, a eficácia e a legalidade na gestão pública.....	12
2. Os marcos legais do Sistema de Controle Interno	13
3. Controle interno Administrativo e Contábil.....	18
4. Princípios do controle interno	19
5. Modelo de Capacitação em Auditoria Interna aplicada ao setor público (IA-CM).....	20
Capítulo 2 - Gestão por Resultados	27
1. Gestão pública e o desempenho	31
2. O desempenho multidimensional no setor público	35
3. Medição e gestão de desempenho.....	38
Capítulo 3 - Transparência e Acesso à Informação	45
1. Conceitos e características da transparência.....	47
2. Marcos legais da transparência	51
Capítulo 4 - Compliance e riscos na Administração Pública	57
1. Definições sobre <i>Compliance</i>	59
2. Pilares do programa de <i>Compliance</i>	60
3. Gerenciamento de Risco e Auditoria: Perspectivas do COSO, TCU e CGU	62
4. Metodologia do COSO para Gerenciamento de Riscos: uma abordagem abrangente	63
Capítulo 5 - Governança na Administração Pública.....	69
1. A governança pública e as suas perspectivas	71
2. O referencial do Tribunal de Contas da União	74

Capítulo 6 - Outros temas especiais da Controladoria	77
1. Sustentabilidade na Administração Pública	79
2. Ética na Administração Pública	86
Sobre os autores.....	93

Apresentação

O presente livro aborda, de maneira abrangente e detalhada, tópicos especiais em Controladoria, fornecendo uma visão ampla e aprofundada dessa área de conhecimento, tanto no contexto privado quanto no setor público. A Controladoria é reconhecida como um órgão administrativo essencial na gestão econômica, desempenhando um papel crucial ao oferecer informações cruciais para a tomada de decisões.

Ao adentrar o universo da gestão pública, deparamo-nos com desafios constantes relacionados a eficiência, eficácia e legalidade. O primeiro capítulo deste livro destaca a importância crítica da implementação de mecanismos de auditoria e controle interno como estratégia fundamental para enfrentar esses desafios. Exploraremos a evolução do controle interno no contexto brasileiro, sublinhando seu papel central na gestão pública.

No decorrer do texto, exploramos as ramificações do controle interno em consonância com normas como a Constituição Federal, a Lei de Finanças Públicas e a Lei de Responsabilidade Fiscal, todas regulamentando e orientando a atuação desse importante instrumento no setor público.

O livro avança para a análise da gestão pública em diferentes eras, destacando a evolução ao longo do tempo e suas influências. Abordamos também a medição e a gestão de desempenho na gestão pública, discutindo a importância da multidimensionalidade na análise, incluindo aspectos quantitativos e qualitativos.

Em seguida, dedicamos capítulos específicos a temas cruciais, como a governança, o *compliance* e a sustentabilidade, traçando paralelos entre os setores público e privado. A governança é explorada sob a ótica do TCU, ressaltando sua importância para avaliação de resultados e conformidade com normas.

O capítulo sobre *compliance* destaca sua função na adequação e no fortalecimento de controles internos, enquanto a sustentabilidade é analisada em seu contexto amplo na Administração Pública, incluindo aspectos ambientais e éticos.

Finalizamos o livro abordando a relação da Controladoria com a ética na Administração Pública. Destacamos o papel fundamental da Controladoria na disseminação de valores éticos, na formulação de códigos de conduta e

na implementação de mecanismos preventivos. O texto enfatiza a atuação da Controladoria na identificação de riscos éticos, no fortalecimento de canais de denúncia e na promoção da responsabilização efetiva.

Ao longo desta obra, percebemos a Controladoria como uma ferramenta indispensável no combate à corrupção, influenciando positivamente a estrutura organizacional e fortalecendo uma cultura ética na gestão pública.

O compromisso coletivo com a integridade, transparência e responsabilidade emerge como pilar fundamental para uma Administração Pública comprometida com o bem comum.

Os autores

Capítulo

1

Auditoria e Controle Interno

Objetivo

- Entender o sistema de controle interno, sua caracterização, os aspectos constitucionais e infraconstitucionais, as atividades de auditoria interna e o modelo de capacidade de auditoria interna.

Introdução

A controladoria é definida como um corpo de doutrinas e de conhecimentos sobre gestão econômica, podendo ser vista como órgão administrativo ou área de conhecimento humano. Duas abordagens principais incluem o controle de gastos e a controladoria como ciência, dependente de várias disciplinas.

Autores como Koliver e Martin (2005) destacam a importância da controladoria para a eficácia empresarial, indo além do simples controle de gastos. O papel estratégico da controladoria é enfatizado, integrando-se ao planejamento estratégico e contribuindo para a competitividade empresarial.

A controladoria, além de garantir informações para o processo decisório, evoluiu para uma função estratégica, relacionada à contabilidade estratégica. Sua missão inclui zelar pela continuidade da empresa, otimizando os resultados globais. A controladoria especializou-se no apoio à decisão e na promoção de deliberação consciente.

A literatura diverge em algumas definições, mas, em geral, a controladoria é vista como um órgão administrativo responsável pela gestão econômica, oferecendo informações cruciais para a tomada de decisões. No contexto empresarial, sua função principal é projetar e operar o sistema de coleta e realizar o relato de informações de controle. No setor público, a controladoria é responsável pela gestão do sistema de informações para medir os resultados.

Logo, a controladoria desempenha um papel vital na gestão econômica, indo além do simples controle de gastos, sendo estratégica para a eficácia e competitividade empresarial.

No que se refere aos controles internos, esses são procedimentos que devem seguir métodos para a garantia dos objetivos dos órgãos, de forma preventiva (Peter; Machado, 2014, p. 24). O planejamento, os métodos e as

metas devem servir de base para a realização dessa atividade de controle, pois esse mecanismo visa minimizar os riscos, visto, que por meio de informações, possibilita-se o surgimento de sugestões, de propostas e de medidas a serem adotadas para assegurar que os objetivos sejam alcançados.

1. Mecanismos de auditoria e Controle Interno para assegurar a eficiência, a eficácia e a legalidade na gestão pública.

A gestão pública enfrenta constantes desafios para garantir a eficiência, eficácia e legalidade de suas ações. Nesse contexto, a implementação de mecanismos de auditoria e controle interno torna-se crucial.

Esses mecanismos desempenham um papel fundamental na promoção da transparência, na accountability e na salvaguarda dos recursos públicos. Vamos explorar como esses instrumentos contribuem para assegurar uma gestão pública responsável.

1.1. Auditorias Independentes

Auditorias externas, realizadas por entidades independentes, são mecanismos cruciais para avaliar a conformidade das práticas governamentais. Essas auditorias examinam as finanças, as operações e a conformidade legal, identificando possíveis irregularidades e ineficiências. São instrumentos valiosos para promover a responsabilidade e aprimorar a gestão fiscal.

1.2. Controle Interno e Auditorias Internas

Os órgãos de controle interno desempenham papel proativo na gestão pública. Auditorias internas, realizadas por equipes dedicadas dentro da estrutura governamental, monitoram as atividades em tempo real. Ao avaliar a conformidade com políticas internas e normas legais, contribuem para a prevenção de irregularidades e a melhorias nos processos.

1.3. Transparência e Prestação de Contas

A divulgação transparente de informações é um componente vital para garantir a eficiência e legalidade. Mecanismos que promovem a transparência, como portais de dados abertos e relatórios detalhados, permitem que os cidadãos e os órgãos de controle externo compreendam e avaliem as ações do governo. A prestação de contas é reforçada, fortalecendo a confiança na Administração Pública.

1.4. Sistemas Integrados de Gestão

A implementação de sistemas integrados de gestão, que abrangem desde a contabilidade até o gerenciamento de recursos humanos, facilita o monitoramento eficaz. Esses sistemas fornecem informações em tempo real, permitindo que os gestores identifiquem áreas de melhoria e tomem decisões baseadas em dados concretos.

1.5. Normas e Padrões Internacionais

A adesão a normas e a padrões internacionais de auditoria e controle, como as Normas Internacionais de Auditoria (NIA) e as Normas Internacionais para o Setor Público (IPSAS), proporciona uma base sólida para avaliação. Esses padrões estabelecem critérios claros, facilitando comparações e promovendo boas práticas de governança.

1.6. Capacitação e Desenvolvimento Profissional

Investir na capacitação e no desenvolvimento contínuo de profissionais responsáveis pelos controles internos e auditorias é essencial. Equipes capacitadas estão mais aptas a identificar riscos, implementar procedimentos eficientes e manter-se atualizadas em relação a mudanças legislativas e melhores práticas.

Logo, os mecanismos de auditoria e controle interno desempenham um papel vital na gestão pública, garantindo a eficiência, a eficácia e a legalidade das operações.

Ao combinar auditorias independentes, controle interno robusto, transparência, sistemas integrados e adesão a padrões internacionais, os governos podem fortalecer a confiança dos cidadãos e promover uma Administração Pública responsável e sustentável. Essa abordagem contribui para o alcance de resultados positivos e o cumprimento das metas estabelecidas no interesse público.

2. Os marcos legais do Sistema de Controle Interno

No Brasil, a Constituição Federal de 1967 já dispunha, em sua seção sobre a fiscalização financeira e orçamentária, que o Poder Executivo deveria manter um sistema de controle interno, dentre outras razões, para criar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa (Brasil, 1967).

Na vigente Constituição, a imposição de implantação de um sistema de controle interno na Administração Pública está prevista no artigo 31, que

trata da fiscalização no âmbito municipal; no artigo 70, que dispõe sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, bem como no artigo 74, que estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deverão manter sistema de controle interno, apresentando um rol de finalidades que contempla a avaliação da execução de leis orçamentárias, a legalidade e os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, o apoio ao controle externo, dentre outros (Brasil, 1988).

O controle interno é, portanto, uma exigência constitucional que possibilita a realização de verificações acerca das ações da gestão e tem o condão de auxiliar o gestor, com a função de fiscalizar e de agir de maneira preventiva, com o objetivo de evitar eventuais erros, desperdícios e fraudes. Esse instrumento visa oferecer ao administrador informações acerca de parâmetros legais, bem como o cumprimento das peças orçamentárias, e buscar a assegurar o controle social por meio da transparência. O controle interno deve apoiar o controle externo e ser meio para o controle social, com procedimentos visando à manutenção dos registros das atividades, das realizações e dos programas desenvolvidos de forma atualizada e transparente (Brasil, 1988).

Além da Constituição Federal, diversas normas disciplinam a funcionalidade dos controles internos no setor público, com destaque para: (a) a Lei Complementar nº 4.320/64 - Lei de Finanças Públicas, e (b) Lei de Responsabilidade Fiscal. Em linhas gerais, observa-se que estas normas fazem referência aos controles interno e externo no setor público, mas não apresentam definições ou especificações sobre sua natureza.

No que concerne ao Controle da Execução Orçamentária, a Lei n. 4.320/64, estabelece, em seu art. 76, que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. Por fim, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar. Destaca-se que o parágrafo 1º, do art. 1º da LRF, prevê expressamente que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (Silva *et al.*, 2017; Vieira, 2007).

Segundo Reis (2017), duas modificações fundamentais no sistema de controle interno ocorreram em 2000 e 2001: respectivamente, a extinção das CISETS (Secretarias de Controle Interno, situadas dentro de cada ministério) e a Medida Provisória (MP) nº 2.143-31/2001, cuja finalidade era conferir status de Ministério à Corregedoria-Geral da União. A medida significaria a mudança da própria lógica de funcionamento do controle, passando de um

modelo descentralizado e pulverizado, baseado na realização de auditorias por servidores lotados nos próprios ministérios, para outro, centralizado em uma unidade externa a esses órgãos (Reis, 2017).

Em 2002, o Decreto nº 4.177/2002 avocou para a Corregedoria as competências de controle interno e auditoria da Casa Civil, bem como as de ouvidora-geral, que eram geridas pelo Ministério da Justiça. Em seguida, o Decreto nº 4.304/02 estabelece, como Órgão Central, a Controladoria-Geral da União, responsável por orientar e supervisionar os órgãos que compõem o Sistema, inclusive a Secretaria Federal de Controle Interno (Reis, 2017).

A gestão de riscos, integridade e controles internos da gestão (GIRC), conhecida internacionalmente como *governance, risk and compliance* - GRC (COSO, 2007), tem como primeira grande referência mundial a metodologia do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO. Em 1992, o Comitê publicou o guia *Internal Control—Integrated Framework* - COSO I. Esse modelo, concebido para o combate de fraudes contábeis, é formado por componentes integrados, que incluem a avaliação de riscos e a melhoria das atividades de controle interno (COSO, 2007; Mattar; Fonseca, 2022).

Segundo Mattar e Fonseca (2022), Reis (2017) e Silva *et al.*, (2017) as normas seguintes sofreram influências do COSO I:

- a) o Decreto nº 4.923/2003, que dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, tem como atribuição, entre outras, sugerir procedimentos que promovam o aperfeiçoamento e a integração das ações de incremento da transparência e de combate à corrupção e à impunidade, no âmbito da Administração Pública Federal;
- b) o Decreto nº 5.481/05, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e cria exigência, destacando a importância, da divulgação de relatórios aberta ao público.
- c) a Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação) garantiu o acesso do cidadão a diversas informações referentes à gestão pública, incluindo informação relativa “ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, incluindo prestações de contas relativas a exercícios anteriores”.
- d) o Decreto nº 7.724/2012 regulamenta a Lei de Acesso à Informação e
- e) a Lei nº 13.303/2016 estabelece o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias disciplina, entre outras questões, os requisitos mínimos de transparência a serem observados por essas empresas.

Observa-se, nas normas supracitadas, que a grande maioria trata de questões relacionadas com as dimensões “informação e comunicação” e “ambiente de controle” propostas pelo COSO (Silva *et al.*, 2017; Vieira, 2007).

Para Reis (2017) as duas mudanças mais significativas registradas foram: i) a Lei nº 13.341/2016, responsável por renomear o órgão como Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União e por retirá-lo da estrutura da Presidência da República, o que significou uma espécie de rebaixamento de seu status perante os órgãos supervisionados e ii) o Decreto nº 8.910/2016, que atualizou a estrutura regimental, tendo, como principal novidade a criação de uma diretoria específica na Secretaria Federal de Controle Interno para auditar e fiscalizar as empresas estatais, antes tratadas conjuntamente com a Administração Direta, Autárquica e Fundacional.

Em seguida, por meio da Instrução Normativa nº 01/2016, a integridade passou a protagonizar várias das abordagens preventivas adotadas pela Secretaria Federal de Controle Interno, que passou a utilizá-la como uma de suas estratégias, notadamente para a avaliação de riscos organizacionais – isto é, a detecção dos riscos tem se tornado um dos mecanismos possíveis tanto para a apuração de indícios de corrupção quanto para o aperfeiçoamento da gestão (Reis, 2017).

No entanto, a Instrução Normativa nº 3/2017 - CGU, foi crucial, pois aprovou o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, determinando que a Auditoria Interna governamental desempenhe atividades de avaliação e consultoria, ajudando o gestor público na estruturação da gestão de integridade, riscos e controles internos da gestão – GIRC (Mattar; Fonseca, 2022).

As normas mencionadas anteriormente contribuem para o aprimoramento do controle interno da gestão pública ao conformar o princípio constitucional da publicidade (art. 37, *caput*, da Constituição Federal - CF), corolário dos princípios republicano e democrático (art. 1º, da CF), ampliando: (a) a comunicação com o público externo e (b) a transmissão interna de informações relevantes para apoiar o funcionamento das atividades de controle. Ressalta-se que tais normas representam verdadeiras inovações no arcabouço normativo brasileiro, e não meras alterações de forma de normas antigas e defasadas.

No caso da dimensão “ambiente de controle”, foi possível constatar que diversas normativas contribuíram para o aperfeiçoamento do sistema de controle interno associado a tal dimensão ao buscar: (a) aumentar o comprometimento com a integridade e valores éticos na gestão pública; (b) rever a adequação da estrutura organizacional do setor público e (c) tratar de questões de independência, capacitação profissional e responsabilização dos gestores públicos, seja da administração direta ou indireta, destacando-se:

- a) a Lei n. 12.813/2013, que trata da redução de conflitos de interesse no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal e de impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego;
- b) a Lei n. 12.846/2013 (Lei Anticorrupção), que foi criada com o objetivo de responsabilizar civil e administrativamente as empresas nacionais e estrangeiras por prática de atos contra a Administração;
- c) o Decreto n. 6.021/2007, que criou a Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações - CGPAR, importante agente de normatização e uniformização de práticas de governança nas empresas estatais;
- d) o Decreto n. 8.420/2015 que regulamentou a responsabilização objetiva administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira, de que trata Lei n. 12.846/2013. Destaca-se que os artigos 41 e 42, inciso VII, do aludido Decreto definem Programa de Integridade e aludem à atividade de controle interno, respectivamente.

Diante do exposto, os mais significativos são os acréscimos no alcance da atuação do órgão, decorrentes da expansão gradual de competências. Em sentido geral, e considerando o controle interno como uma macrofunção composta pelo trinômio “prevenção, detecção e punição” da corrupção, verifica-se considerável projeção do enfoque preventivo ao longo da última década e meia, considerando-se o advento de normativos, como a Lei da Transparência (Lei Complementar – LC nº 131/2009), a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), a Lei de Prevenção ao Conflito de Interesses (Lei nº 12.813/2013).

Do mesmo modo, um rol expressivo de políticas com clara vocação preventiva também se desenvolveu no período, como o programa Olho Vivo no Dinheiro Público, os programas de educação cidadã, os programas de disseminação e avaliação da transparência, como o Brasil Transparente (2013), e as iniciativas voltadas a fortalecer o controle social a partir da recepção de denúncias, como a criação do Sistema de Ouvidorias (o e-Ouv, de 2015). Por meio de políticas de fomento à integridade (como o programa Pró-Ética, de 2010), é que o setor privado também passou a ser considerado no raio de ação da CGU (Reis, 2017; Silva *et al.*, 2017).

O Tribunal de Contas da União, apesar de possuir como característica principal o controle externo, também possui algumas normas referentes às práticas de controle interno, como, o art. 8º da Decisão Normativa nº 147/2015, que dispõe sobre a importância do controle interno, para fins de credibilidade e segurança das informações na prestação de contas (Silva *et al.*, 2017). Ainda, nas auditorias anuais nas contas, tem por objetivo fomentar

a boa governança pública, aumentar a transparência, provocar melhorias na prestação de contas dos órgãos e das entidades federais, induzir a gestão pública para resultados e fornecer opinião sobre como as contas devem ser julgadas pelo Tribunal.

Em 2016, com a extinção da CGU, seus órgãos e suas competências foram transferidas para o novel Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTFC), criado pela Medida Provisória n° 726, de 12/05/2016 (que alterou a Lei n° 10.683/03) (Silva *et al.*, 2017; Reis, 2017).

De acordo com Silva *et al.* (2017), pouco antes de sua extinção, a IN n° 01/2016, estabeleceu, em seu art. 3º, a necessidade de implementação dos Controles Internos voltados para a avaliação e o gerenciamento de riscos no âmbito do Executivo Federal.

Na regulamentação das empresas estatais, a Resolução CGPAR n° 18/2016 tratou de questões relacionadas com as funções de conformidade e gerenciamento de riscos aplicáveis às empresas em que o governo federal possui o controle. Constata-se que as normas emitidas pela CGU e pelo CGPAR possuem caráter mais operacional e abrangem questões relacionadas a todas as dimensões previstas no COSO, com destaque para as de “avaliação de riscos”, “controle” e “monitoramento da gestão pública” (Meissner, 2023; Silva *et al.*, 2017; Ionescu, 2011; Vieira, 2007).

Na esfera do Governo Federal, diversos órgãos exercem o controle interno, tais como a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), unidade da Controladoria Geral da União (CGU) responsável por fiscalizar e avaliar a execução de programas de governo; realizar auditorias e avaliar os resultados da gestão dos administradores públicos federais; apurar denúncias e representações; exercer o controle das operações de crédito e executar atividades de apoio ao controle externo e a Comissão Interministerial de Governança Corporativa (CGPar), criada pelo Decreto n° 6.021/07, tem como finalidade tratar de matérias relacionadas com a governança nas empresas estatais federais (Silva *et al.*, 2017).

3. Controle interno Administrativo e Contábil

O controle interno abrange diversas instâncias, como organização, políticas, sistemas, procedimentos, inventários, entre outros, sendo essencial para aspectos tanto administrativos quanto contábeis nas organizações (Attie, 2018).

Na Administração Pública, conforme Castro (2015), o controle interno compreende métodos e procedimentos para garantir a integridade dos atos

do gestor e do patrimônio sob sua responsabilidade, assegurando a fidedignidade dos dados contábeis e a segurança das informações.

O controle interno engloba atividades administrativas, tecnológicas, operacionais e contábeis, visando ao adequado funcionamento em conformidade com normativos e boas práticas operacionais na Administração Pública.

Tradicionalmente, divide-se em controles contábeis, relacionados ao patrimônio, e administrativos, voltados para a operação da organização (Attie, 2018).

O controle contábil compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros, por exemplo: incluem-se os controles como os sistemas de autorização e aprovação, segregação entre tarefas relativas à manutenção e à elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou ao custo do ativo, e aos controles físicos sobre o ativo.

Já o controle administrativo compreende o plano da organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional e à obediência pelas diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros, por exemplo: incluem-se aqui controles como análises, estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, e controle de qualidade.

O controle interno é, portanto, vital para garantir a eficácia e a integridade das operações e das informações nas organizações.

4. Princípios do controle interno

Constituem-se no conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos específicos, tais como:

- a) **relação custo/benefício:** consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;
- b) **qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários:** a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, a formação profissional e a integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple
 - i) seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
 - ii) rotação, se possível, entre os funcionários designados para cada trabalho. A rotação reduz as oportunidades para que se cometam fraudes e, frequentemente, resulta em novas ideias de sistemas e
 - iii) obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.

- c) delegação de poderes e definição de responsabilidades:** a delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade delegante, a delegada e o objeto da delegação. Assim sendo, em qualquer unidade/entidade, deve-se observar
- i) existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade e as consequentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente às necessidades da organização e
 - ii) manuais de rotinas/procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/da entidade.
- d) segregação de funções:** a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com esse princípio. Nenhuma pessoa, individualmente, deve ter completamente sob sua responsabilidade um ciclo operacional;
- e) instruções devidamente formalizadas:** para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, os procedimentos e as instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e específicos, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
- f) controles sobre as transações:** é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade e autorizados por quem de direito e
- g) aderência a diretrizes e normas legais:** o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, aos planos, às normas, às leis, aos regulamentos e aos procedimentos administrativos e que os atos e os fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade.

5. Modelo de Capacitação em Auditoria Interna aplicada ao setor público (IA-CM)

De modo a agregar valor à organização, a auditoria do setor público precisa ter qualidade e comprovar a sua eficácia. No Brasil, a necessidade de aperfeiçoamento da auditoria interna do setor público tem se tornando objeto de pauta dos órgãos de controle do país, bem como de instituições como Banco Mundial e Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI (De Oliveira Farias; Van Bellen, 2023).

O Modelo de Capacitação em Auditoria Interna (IA-CM) é uma ferramenta que identifica os fundamentos necessários para uma função de auditoria interna efetiva no setor público. É um modelo universal que compara princípios, práticas e processos que podem ser aplicados e implementados. Ademais, estabelece os passos para que o sistema de controles internos de um órgão possa implantar, de forma progressiva e madura, a função de auditoria interna (De Oliveira Farias; Van Bellen, 2023; IIA, 2017).

Os padrões internacionais do *The Institute of Internal Auditors* – IIA (2021), recomendam um programa de avaliação e melhoria da qualidade para permitir uma avaliação da conformidade da atividade de auditoria interna com as normas do IIA, além de avaliar a sua eficiência e suas eficácia, identificando oportunidades de melhoria (De Oliveira Farias; Van Bellen, 2023).

O IA-CM é um roteiro ordenado para que a auditoria interna governamental atinja maturidade para atender de forma eficaz às necessidades da administração das instituições públicas. O modelo se apresenta como uma estrutura para avaliação, seja para autoavaliação, seja avaliação externa, e um importante e poderoso veículo de comunicação (CONACI, 2020; IIA, 2020).

O IA-CM compreende cinco níveis de capacidade progressivos, nos quais são descritas as atividades de auditoria referentes àquele nível. Os níveis são: 1 – Inicial; 2 – Infraestrutura; 3 – Integrado; 4 – Gerenciado; 5 – Otimizado. A partir da implementação de processos sustentáveis e institucionalizados em um determinado nível, constrói-se a fundação para que a atividade avance para o próximo nível (IIA, 2017).

Por se tratar de um modelo desenvolvido por especialistas da área de diversos países e estruturado em práticas líderes que podem ser aplicadas universalmente, o IA-CM traz um caráter de impessoalidade na definição de estratégias pelos executivos-chefes da controladoria pública, melhorando a comunicação junto às partes interessadas e propiciando maior poder de argumentação e de negociação quando há necessidade de implementar ações de fortalecimento que dependam de outros atores da governança externos (CONACI, 2020; IIA, 2020).

Uma das etapas para que o sistema de controles internos ou a controladoria adote o IA-CM como referencial estratégico consiste na autoavaliação com base no modelo para identificação das lacunas e definição dos passos de melhoria da entidade (CONACI, 2020; De Oliveira Farias; Van Bellen, 2023).

A utilização desse referencial foi aprovada formalmente pela Resolução CONACI n° 007, de 27 de setembro de 2019 (Resolução n. 7, 2019). Destaca-se que a CGU tem sido referência em relação à auditoria interna governamental brasileira e que o CONACI visa padronizar os procedimentos

e as práticas da atividade do sistema de controle interno no Brasil. Portanto, a citada Resolução definiu o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) como referencial técnico e metodológico de autoavaliação e construção de capacidades de auditoria interna no setor público.

A necessidade de aperfeiçoamento e de convergência aos padrões internacionais das unidades de auditoria interna também foram objeto de acórdãos do TCU (1.273/205 - TCU - Plenária; 2.622/2015 - TCU - Plenária; 1171/2017 - TCU - Plenário).

Segundo Carvalho Neto *et al.* (2019), as vantagens para convergência aos padrões internacionais permitem a imediata mudança de cultura dentro do órgão, com reflexos na estrutura administrativa e nos processos internos, assim como na melhoria da produtividade, na padronização e harmonização de procedimentos e processos da organização, gera maior troca de informações com outros órgãos e controle, aumenta o grau de confiança na tomada de decisão, propicia julgamentos mais uniformes e, por fim, impacta no aumento da qualidade dos relatórios de auditoria, impactando em uma maior segurança jurídica para os gestores (Carvalho Neto *et al.*, 2019).

Segundo IIA (2017), o papel esperado da controladoria na função da auditoria interna dentro da organização deverá basear-se na necessidade e na autoridade da organização; nas métricas de desempenho; nas estruturas organizacionais e nas relações estabelecidas pela atividade de auditoria interna, tanto dentro da própria atividade quanto nas relações estabelecidas dentro da organização como um todo, bem como nas estruturas de governança implementadas pelo corpo diretivo da organização.

Como se observa, as duas últimas décadas foram profícuas no estabelecimento de parâmetros para o aprimoramento do controle interno.

A controladoria é um conjunto de conhecimentos sobre gestão econômica, sendo considerada um órgão administrativo ou uma área de conhecimento humano. Além do controle de gastos, é vista como ciência estratégica, integrando-se ao planejamento estratégico e contribuindo para a competitividade empresarial. Autores como Koliver e Martin destacam sua importância para a eficácia empresarial, indo além do simples controle financeiro. Evoluindo para uma função estratégica, a Controladoria especializou-se no apoio à decisão e na promoção de deliberação consciente.

No contexto empresarial, a Controladoria é responsável por projetar e operar o sistema de coleta e o relato de informações de controle, enquanto, no setor público, é responsável pela gestão do sistema de informações para medir os resultados. Dessa forma, desempenha um papel vital na gestão econômica, sendo estratégica para a eficácia e a competitividade empresarial.

No que se refere aos controles internos, esses são procedimentos preventivos que visam garantir os objetivos dos órgãos, utilizando planejamento, métodos e metas como base. A literatura diverge em algumas definições, mas em geral, a controladoria é vista como um órgão administrativo responsável pela gestão econômica, oferecendo informações cruciais para a tomada de decisões.

Em relação à gestão pública, a eficiência, eficácia e legalidade são desafios constantes. A implementação de mecanismos de auditoria e de controle interno é crucial para enfrentar esses desafios. Auditorias independentes, controle interno e auditorias internas, transparência e prestação de contas, sistemas integrados de gestão, normas internacionais e capacitação profissional são apresentados como mecanismos essenciais para assegurar a eficiência, eficácia e legalidade na gestão pública. Ao combinar esses elementos, os governos fortalecem a confiança dos cidadãos e promovem uma Administração Pública responsável e sustentável, contribuindo para o alcance de resultados positivos e o cumprimento das metas estabelecidas no interesse público.

O capítulo aborda também a evolução do controle interno no contexto brasileiro, destacando seu papel fundamental na gestão pública. Inicialmente, o texto menciona a exigência de um sistema de controle interno na Constituição Federal de 1967 e, posteriormente, destaca as disposições da Constituição de 1988, que reforça a necessidade desse controle em diversos níveis da Administração Pública, visando assegurar a eficácia do controle externo, a regularidade na realização da receita e despesa, além de apoiar o controle social.

Ademais, a função do controle interno é descrita como uma ferramenta constitucional para verificar as ações da gestão, prevenir erros, desperdícios e fraudes, oferecendo informações ao administrador sobre parâmetros legais, cumprimento das peças orçamentárias e promovendo a transparência. O texto ressalta que, além da Constituição Federal, outras normas, como a Lei de Finanças Públicas e a Lei de Responsabilidade Fiscal, regulamentam o controle interno no setor público.

Síntese do Capítulo



Ao longo do tempo, destacamos mudanças significativas no sistema de controle interno, como a extinção das Secretarias de Controle Interno em ministérios e a centralização na Controladoria-Geral da União (CGU). Também mencionam-se influências do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) em normativas subsequentes, ressaltando a importância da gestão de riscos, integridade e controles internos.

Percebe-se a influência do COSO em diversas normativas, como a Lei de Acesso à Informação, regulamentada pelo Decreto nº 7.724/2012, e a Lei nº 13.303/2016, que trata do estatuto jurídico das empresas públicas. Destaca-se a criação do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União e mudanças na estrutura regimental, evidenciando a evolução do controle interno.

Por seguinte, abordamos como a gestão de riscos e a importância da integridade nas abordagens preventivas da Secretaria Federal de Controle Interno, destacando a Instrução Normativa nº 3/2017 - CGU como crucial para a implementação de controles internos voltados à avaliação e ao gerenciamento de riscos.

Além disso, são mencionadas diversas normas, como a Lei Anticorrupção e o Decreto nº 8.420/2015, que regulamenta a responsabilização objetiva administrativa de pessoas jurídicas. O texto ressalta que essas normas contribuem para o aprimoramento do controle interno, ampliando a comunicação com o público externo e interno para apoiar as atividades de controle.

O controle interno pode ser classificado em administrativo e contábil, destacando sua essencialidade para aspectos administrativos e financeiros nas organizações. São apresentados princípios do controle interno, como relação custo-benefício, qualificação adequada dos funcionários, delegação de poderes, segregação de funções, formalização de instruções e aderência a diretrizes e normas legais.

Finalmente, finalizamos com o Modelo de Capacitação em Auditoria Interna (IA-CM) como uma ferramenta que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna efetiva no setor público. Esse modelo, composto por cinco níveis de capacidade progressivos, visa aprimorar a qualidade e a eficácia da auditoria interna no setor público, proporcionando uma avaliação contínua e possibilitando a convergência aos padrões internacionais.

Atividade de avaliação



Descreva o papel esperado da controladoria na função da auditoria interna, segundo o IIA (2017)

2

Capítulo

Gestão por Resultados

Objetivo

- Compreender a Gestão por Resultados e como a controladoria deve perceber a prática de definição de metas e resultados para avaliação do desempenho da Administração Pública.

Introdução

A Gestão por Resultados é uma abordagem na Administração Pública que foca na definição, mensuração e avaliação de resultados para garantir a efetividade e eficiência na entrega de serviços públicos. Embora haja similaridades nos conceitos abordados no Brasil, na Europa e nos EUA, é importante destacar nuances locais e contextuais.

No Brasil, a GPR é associada à ideia de desempenho e de resultados mensuráveis. O Governo Federal tem adotado instrumentos como o Plano Plurianual (PPA) e o Monitoramento de Resultados para alinhar ações governamentais aos objetivos estratégicos.

- **Exemplos de iniciativas:** o Programa Avança Brasil, implementado nos anos 2000, é um exemplo de iniciativa que visava resultados em áreas como infraestrutura e desenvolvimento social. Já na Europa, a GPR frequentemente está relacionada ao movimento de modernização da Administração Pública. A ênfase recai na eficiência, qualidade e accountability. Muitos países adotam abordagens orientadas para o cidadão.
- **Exemplos de iniciativas:** o *New Public Management* (NPM), que busca adaptar práticas do setor privado ao setor público, é uma abordagem que influenciou a GPR na Europa. Nos Estados Unidos, a GPR tem sido uma parte integral da Administração Pública, especialmente em níveis subnacionais. O Governo de Performance, iniciado nos anos 1990, introduziu conceitos como “Medir o que Importa” e foco em resultados tangíveis.
- **Exemplos de iniciativas:** o Programa de *PerformanceStat* em Maryland é uma iniciativa que utiliza reuniões regulares para revisar e melhorar o desempenho em agências estaduais.

Os principais estudos e as metodologias centrais aplicadas no campo da gestão pública são:

1. **Balanced Scorecard (BSC):** desenvolvido por Kaplan e Norton, o BSC é uma metodologia que alinha estratégia com indicadores de desempenho em áreas como finanças, processos internos, aprendizado e crescimento e clientes.
2. **Logical Framework Approach (LFA):** utilizado em projetos de desenvolvimento, o LFA é uma ferramenta que auxilia na definição e no monitoramento de resultados.
3. **Lean Government:** inspirado no *Lean Management*, esse enfoque busca eliminar desperdícios e otimizar processos para alcançar resultados eficientes.
4. **Program Evaluation and Review Technique (PERT):** originalmente desenvolvido para projetos, o PERT tem sido adaptado para monitoramento e avaliação de programas governamentais.

Os exemplos de Iniciativas que aplicaram a GPR foram:

1. **Nova Zelândia:** adotou o *Public Management Act* em 1988, introduzindo princípios de gestão voltados para resultados, eficiência e accountability.
2. **Canadá:** implementou o *Framework for the Management of Risk*, uma abordagem que inclui a gestão de riscos como parte integrante da tomada de decisões e do planejamento.
3. **Cingapura:** adotou práticas de gestão baseada em resultados, integrando avaliações regulares e ajustes em políticas públicas.

A Metodologia a ser adotada e que ajuda na implementação da GPR envolve várias etapas, incluindo:

1. **Definição de objetivos e resultados esperados:** estabelecer metas claras e mensuráveis.
2. **Monitoramento e avaliação contínua:** utilizar indicadores para rastrear o progresso e realizar avaliações periódicas.
3. **Aprendizado organizacional:** adaptação com base nos resultados, promovendo uma cultura de aprendizado contínuo.
4. **Participação e transparência:** incluir a sociedade no processo e garantir transparência nas ações e resultados.

A escolha da metodologia pode variar conforme a cultura organizacional, os objetivos e o contexto específico de cada país ou cada entidade governamental.

1. Gestão pública e o desempenho

A gestão pública refere-se à organização e ao gerenciamento de pessoas e materiais para a consecução dos objetivos de um governo, de um sistema político (Castelo, 2020). Compreende-se que a gestão pública deve prosseguir o interesse público, que se apresenta traduzido pela lei e pela vontade política, estando, desse modo, duplamente subordinada. A evolução da Gestão Pública perfaz cinco “eras da administração” (Bao *et al.*, 2013). A primeira chama-se de pré-clássica, porque precede a criação consciente de uma seara formal de estudo. Nesse período, evidencia-se a importância dos gestores públicos no processo com os políticos em estabelecer a confiança e a legitimidade da ordem política e jurídica do desempenho do governo (Bao *et al.*, 2013; Castelo, 2021).

O desempenho, nesse tempo, relacionava-se com a medição: o que, por que e como as atividades deveriam ser mensuradas e reportadas, na intenção da melhoria do resultado governamental (Castelo, 2017). Também o desempenho foi vinculado à avaliação, sendo percebido como orientador da direção de prioridades e foi utilizado para avaliar o mérito e a qualidade do esforço individual e coletivo (Castelo, 2021).

A segunda “era” refere-se à gestão burocrática. Para Bao *et al.* (2013), a gestão clássica preocupa-se com a eficiência administrativa, pela competência de suas atividades e regulação dos seus atos e suas decisões, por meio de um sistema hierárquico que definia as metas e objetivos. Em decorrência das reformas gerenciais, ocorreu outro impulso, direcionando para medição e gestão de desempenho (Castelo; Gomes 2021; Castelo; Gomes 2020). Nessa fase, houve uma transformação com base em regras e em processos para o mercado.

Presumia-se que as constituições e as leis eram como fundamentos lógicos e necessários para garantir a democracia. Problemas administrativos e ineficiência na prestação dos serviços revelavam, todavia, a insuficiência da ordem jurídica. Constatou-se que a criação de instituições políticas sólidas e também responsáveis não seria capaz, por si, de operar para que se obtivesse um desempenho eficaz (Mota, 2013). No Estado moderno, ao assumir dimensões de prestação de serviços, a eficiência passou a ser o objeto dos governos. Surgiam propostas para uma administração independente da política e fundamentada em estudos e em conhecimentos próprios, como uma ciência (Mota, 2013).

Posteriormente, houve uma busca de princípios de Administração. O avanço foi, no entanto, concomitante às frustrações e decepções com a ineficiência da Administração Pública. Tentativas de implantar neutralidade política e profissionalização enfrentavam obstáculos políticos (Castelo, 2021). O estu-

do da gestão pública deveria considerar uma visão mais abrangente e holística. O modelo era caracterizado pelo foco excessivo de controle, provocando a redução da eficiência, do resultado, de mecanismos de transparência e de objetividade (Castelo, 2020).

Admitindo-se como impossíveis a neutralidade e o distanciamento da política, surge a universalidade de princípios práticos, determinando o comprometimento dos gestores públicos com valores essenciais: em ética, equidade, eficiência e eficácia, que condicionaram os comportamentos e as práticas da gestão.

A capacidade de resposta das autoridades e das prioridades do governo se fez alvo de debates. Portanto, com uma intensa componente política, ideológica e econômica, experimentou curso um amplo movimento de reformas administrativas destinadas a mudar o papel e funcionamento do Estado. Assistidas por intensivo patrocínio de organizações multilaterais, as reformas em busca de melhores desempenhos ocorreram nos países desenvolvidos (Freitas, 1999; Cavalcante, 2019).

Aflorou, assim, o movimento da Nova Gestão Pública (NGP), a “terceira era”, firmada por um amplo conjunto de crenças, de doutrinas e de experiências que serviram como um quadro de referência na avaliação e no redesenho do setor público. Sob a agenda da NGP, a medição e gestão de desempenho apareceram como uma maneira de reinventar e melhorar eficiência, eficácia e qualidade do governo (Castelo; Gomes, 2021; Castelo; Gomes, 2020).

A NGP emergiu intensivamente baseada em uma narrativa sobre as deficiências do modelo burocrático e sugeriu reformas com amparo em doutrinas neoliberais, destinadas à reconfiguração do papel do Estado (Mota, 2013; Cavalcante, 2019). A NGP consistia num conjunto de alterações deliberadas de estruturas e processos, como objetivo de obter melhor desempenho. É um modelo prescritivo, pós-burocrático para estruturação da gestão, com suporte nos princípios e diretrizes da competitividade e de organizações privadas (Mota, 2013; Cavalcante, 2019).

Ex positis, a gestão deveria apenas direcionar os serviços, e não os executar, com uma preferência por terceirizar e contratar fora. Por meio de vários provedores privados, poderiam ser usados os benefícios da competição entre eles, evitando monopólios e permitindo maior flexibilidade (Mota, 2013).

O foco no desempenho levaria os governos a aumentarem a produtividade, a relação custo-benefício na prestação de serviços. Além disso, a introdução de mecanismos de concorrência entre agências governamentais, os instrumentos de flexibilidade gerencial, eram antevistos como incentivos e meios para melhoria da gestão (Cavalcante, 2019).

Bouckaert e Halligan (2008) assinalam que a NGP consiste em um fenômeno de dois níveis. No de feição política, a doutrina propaga a melhoria dos serviços públicos por meio da importação de conceitos, técnicas e princípios da iniciativa privada. Entrementes, no nível de cariz mais técnico, o conjunto de conceitos e de práticas específicas inclui ênfase no desempenho, medindo os custos, processos e indicadores de desempenhos, preferência por formatos organizacionais mais enxutos e especializados, com mecanismos típicos do mercado, tais como abertura à competição, pagamento por desempenho, privatizações e foco nos serviços ao cliente-cidadão.

O governo concentraria seus esforços nas suas atividades essenciais e exclusivas, direcionando e garantindo o suprimento das necessidades da sociedade por meio de transferências para o setor privado e para o terceiro setor (Mota, 2013; Cavalcante, 2019). A crença em mudanças favorecia a proposta de reinvenção da gestão pública, pois elas trouxeram novo otimismo. Era, portanto, um novo paradigma de transformar o setor público por meio de reformas administrativas que enfocam resultados em termos de eficiência, eficácia e qualidade na teoria da governança. Assim, a NGP transitou para a governança (Castelo, 2020; Castelo, 2017).

A Governança Pública (GP), a quarta “era”, abrange a participação, o estado de direito, a transparência, a capacidade de resposta, o consenso de orientação, a eficiência e eficácia, a responsabilidade, a visão estratégica e a equidade. Como tal, a disponibilidade e a disseminação de informações sobre políticas, programas e resultados relativos a serviços ofertados são os elementos centrais, cujo principal objetivo radica em melhorar a prestação de contas, porque oferece maior atenção aos mercados, à medição e gestão de desempenho, à satisfação dos cidadãos e à transparência do governo.

A Governança Pública constitui um formato de burocracia, de coordenação e de divisão de trabalho, influenciando o planejamento, a gestão e a tomada de decisão. Essas estruturas de governança estabelecem modelos da medição e da gestão de desempenho que busquem uma interconexão das políticas públicas, por intermédio de novos processos de avaliação, e que possibilitem interseções entre os setores público e privado (Castelo, 2020; Castelo, 2017).

Com isso, a governança pública provocou mudanças, como a criação de meios e de instrumentos de políticas públicas; interesse em redes e arranjos de parcerias entre organizações públicas, privadas e sem fins lucrativos; ênfase nas habilidades de negociação e de persuasão, revitalizando as habilidades da medição e da gestão de desempenho (Bao *et al.*, 2013; Cavalcante, 2019).

A modernização pela GP envolve o processo de moldar um novo desenho institucional baseado na definição de metas políticas, de atendimento de interesse dos *stakeholders* que exercem o poder por meio de um sistema de

normas jurídicas (Castelo, 2020; Castelo, 2017). De fato, a GP postula a natureza complexa e fragmentada da definição e de processos de implementação de políticas governamentais. Essas condições organizacionais e institucionais, em cada nível da administração, podem influenciar na implementação de reformas.

Segundo Bao *et al.* (2013), a GP enfatiza três características para estabelecer a confiança e a legitimidade. Primeiramente, é centrada no valor, pois se argumenta que o objetivo é promover o bem público, não apenas melhorar a eficiência, a eficácia ou a capacidade de resposta na implementação de um determinado programa de governo. A segunda característica é enfatizar a criação de processos que facilitem a geração de acordos implementáveis entre *stakeholders*, que produzirá o máximo valor público. E a característica final é a criação do bem público como um processo de coprodução, envolvendo o cidadão, o mercado privado e os setores sem fins lucrativos (Cavalcante, 2019).

O papel do governo não é regular, distribuir ou redistribuir benefícios públicos, mas servir como um agente catalisador na propriedade compartilhada do bem público (Bao *et al.*, 2013; Cavalcante, 2019). Em vez de desagregação, a integração; em vez de competição, ênfase na colaboração; e, finalmente, a substituição da motivação pecuniária pela profissionalização da burocracia e da inclusão de agentes sociais na formulação de políticas públicas (Cavalcante, 2019).

As três características discutidas emanam do fato de que o desempenho do governo precisa ser visto sob a perspectiva da integridade orgânica de um sistema político no qual os setores público, privado e sem fins lucrativos trabalham juntos para criar a singularidade de uma determinada comunidade. Essa visão enfatiza a influência sinérgica das instituições sociais na criação de um sistema compartilhado de valores, acordo sobre os processos e as estruturas de governança e os respectivos papéis que todos os setores desempenham na criação do bem comum (Cavalcante, 2019).

A última “era” refere-se ao desempenho da governança baseado em valor. Abordagem centrada no valor combina estratégia e medição e gestão de desempenho. Essa abordagem facilita a integração da liderança estratégica com as preocupações mais táticas e operacionais de medição e de gestão de desempenho (Bao *et al.*, 2013).

Destaca a importância das habilidades da gestão de relacionamento no estabelecimento de confiança no governo, que exige dos gestores e dos funcionários situarem no centro os valores da política no projeto e no programa de governo. Negocia-se tanto no nível horizontal e vertical, bem como dentro e fora compartilhando desempenho entre vários *stakeholders* internos e externos (Bao *et al.*, 2013).

Essa abordagem expande a capacidade de aprendizado que requer dos participantes a criação imaginativa de soluções. Estimula a autorreflexão sobre o melhor curso de ação e os critérios de desempenho. Os valores são necessários para a criação da integridade moral, independentemente de se lidar com pessoas ou com sistemas políticos. Na ausência dessa integridade compartilhada, os participantes do processo recorrerão ao confronto e ao uso da força para lidar com suas insatisfações (Bao *et al.*, 2013).

Finalmente, essa matéria oferece rica oportunidade para preparar uma agenda de pesquisa, concentrando-se no modo como as diferenças nos valores moldam o significado da eficiência, da eficácia e dos resultados do governo.

2. O desempenho multidimensional no setor público

Nos anos de 1930, o desempenho relacionava-se com a medição: o que, por que e como as atividades do setor público deveriam ser mensuradas e reportadas, na intenção da melhoria do resultado governamental (Castelo, 2021; Castelo, 2020; Castelo, 2017). No que concerne ao desempenho, no mesmo período, surge a perspectiva de avaliação de desempenho, que foi percebida como orientadora da direção de preferência e foi utilizada para mensurar o mérito ou a qualidade do esforço individual e coletivo. Para Castelo (2021), a avaliação de desempenho reflete na quantificação da ação, correspondente a ações que levam ao aprimoramento do desempenho da organização. Desse modo, avaliar significa comparar os resultados alcançados em relação aos planejados.

Nos anos de 1980/90, houve uma transformação nas perspectivas das administrações públicas de modo tradicional, baseadas em regras e processos, para uma visão orientada ao mercado. Em decorrência das reformas gerenciais, ocorreu um novo impulso para o estudo, então dirigido para medição e gestão de desempenho no setor público (Castelo, 2020; Castelo, 2021). Ante as reformas gerenciais, as abordagens estratégicas no setor público se concentraram em maneiras de maximizar o desempenho organizacional. Essas reformas caracterizaram os sistemas dos governos, exigindo precisão, pontualidade e informações relevantes, com as quais avaliaram o desempenho das autoridades (Castelo, 2020; Castelo, 2021).

Do mesmo modo, as crescentes expectativas dos cidadãos, o aumento da complexidade do ambiente do governo, o crescimento de novas tecnologias e o debate internacional sobre as melhores práticas da gestão do setor público impulsionaram o movimento rotulado de “Nova Gestão Pública” (NGP), que se caracterizou pelas reformas políticas e pelas boas práticas da gestão oficial.

Segundo Castelo (2021), as dimensões de desempenho compreendem um conjunto de indicadores de desempenho que exploram distintos aspectos do modelo de entrada/saída em termos de eficiência, eficácia e economia. As medidas de eficiência comparam a saída do serviço com os recursos necessários na entrada. As medidas de eficácia avaliam as características de resultado do serviço prestado, enquanto as medidas de economia estão relacionadas ao valor dos recursos utilizados.

O desempenho tem uma extensão potencialmente ampla, que inclui os níveis micro, meso e macro. Bouckaert e Halligan (2008) chamam isso de profundidade de desempenho, indicando que ele pode ser discutido em variados níveis. O nível macro, normalmente, inclui discussões gerais sobre o desempenho de um país, mas também engloba o de governos supranacionais (zona do euro, os países da OCDE) bem como governos locais e regionais. O nível micro de desempenho é definido em nível individual de uma organização e sua interface com os cidadãos e outras organizações. Entre macro e micro, o nível meso de desempenho refere-se ao desempenho de um setor público (por exemplo, educação) ou ao desempenho administrado por meio de uma área temática (por exemplo, a cadeia alimentar) ou redes (por exemplo, um projeto de desenvolvimento urbano).

O desempenho também pode ser examinado pelo seu aspecto quantitativo e/ou qualitativo. Castelo (2021) investigou as práticas da gestão de desempenho que afetam esse aspecto em organizações do setor público. O estudo distingue entre desempenho quantitativo (eficiência, quantidades produzidas) e desempenho qualitativo (precisão, qualidade, inovação, bem como moral dos funcionários). Essa pesquisa sobre o desempenho nas organizações públicas mostra que a definição de objetivos claros e mensuráveis é positivamente associada ao desempenho quantitativo e ao desempenho qualitativo. Além disso, o uso de incentivos está positivamente associado à quantidade do desempenho, mas não está relacionado à sua qualidade.

Sob a agenda do NGP, a medição e gestão de desempenho aflorou como uma maneira de reinventar o governo e melhorar eficiência, eficácia e qualidade nas organizações do setor público (Castelo e Gomes, 2021). A contínua mudança de mercado e de vários interesses dos *stakeholders* impôs às organizações públicas a modificação da medição e gestão de desempenho, e a nova perspectiva da gestão pública provocou mudança para a governança, no âmbito da qual as responsabilidades de planejar são diferenciadas do papel de fornecer a provisão social.

A governança pública constitui uma modalidade de burocracia vertical, de coordenação e divisão de trabalho, impactando no planejamento e na gestão, na tomada de decisão por meio do processo racional. Essas estruturas de

governança estabelecem modelos da gestão e da avaliação de desempenho que busquem uma interconexão das políticas públicas, mediante novos processos metodológicos de avaliação, de medição, e que possibilitem interseções dos setores público e privado (Castelo, 2020; Castelo, 2017).

O atual paradigma da medição e da gestão de desempenho baseia-se no pressuposto de que as sociedades podem ser governadas além do pensar racionalista, mais associado com os mecanismos sociais, incorporando-o na mensuração dos sistemas e procedimentos de responsabilização dos desempenhos em redes colaborativas e em contextos em que tanto os agentes dos setores público como os da ordem particular contribuem para os resultados finais dirigidos aos cidadãos (Castelo, 2020; Castelo, 2021). Assim, a governança pública foi caracterizada pela multidimensionalidade dos desafios enfrentados pela oferta dos serviços públicos (Castelo, 2023).

Desse modo, a multiplicidade de objetivos, a diversidade de *stakeholders* e a complexidade que caracterizam o ambiente dos órgãos governamentais conformam pontos essenciais a serem considerados no desenvolvimento de uma estrutura de desempenho para o setor público. Com base na falta de concordância sobre o que constitui desempenho organizacional, múltiplos *stakeholders* podem estar interessados em distintas abordagens de desempenho que resultarão em diversas modalidades de avaliação de desempenho.

Destaca-se, também a preocupação com aspectos de igualdade e justiça, que levou os pesquisadores a identificar a equidade social como outro pilar da Administração Pública, além de eficiência e eficácia. Pesquisas mostram que as organizações têm melhor desempenho quando são diversas e inclusivas.

Ademais, a medida reputação pública tornou-se uma perspectiva dominante no estudo da Administração Pública na última década. Castelo (2021) expressa que uma reputação forte é um ingrediente crucial do poder da regulamentação do Estado e elemento-chave para a compreensão da força fundamental para a formulação da imagem e de seu papel de governo perante a sociedade.

Segundo Castelo (2021), a medição de desempenho refere-se ao uso de um conjunto multidimensional de medidas de desempenho para a gestão de uma organização. Assim, o conjunto de medidas é multidimensional, pois inclui medidas financeiras e não financeiras, inclui medidas internas e externas de desempenho e muitas vezes insere tanto medidas que quantificam o que foi alcançado quanto aquelas que são usadas para ajudar a prever o futuro.

O desempenho, portanto, passou a ter uma abordagem multidimensional, que denota eficiência, eficácia, quantidade e qualidade da produção, produtividade, equidade, justiça, capacidade de resposta às necessidades de serviços, confiança, satisfação do cidadão, reputação.

3. Medição e gestão de desempenho

A medição e a gestão do desempenho tornaram-se uma parte importante das reformas administrativas da Administração Pública, pois a ideia é de que as organizações devem medir e gerenciar ativamente seu desempenho (Castelo, 2021). O elemento central é de que a medição e a gestão adequada do desempenho têm um potencial significativo para promover a eficiência, a transparência, a responsabilidade e a governança (Castelo e Gomes, 2021; Castelo e Gomes, 2020).

Para Bourne e Neely (2003; p. 3), medição de desempenho é um tópico frequentemente discutido, mas raramente definido, em que os autores propuseram as seguintes definições sobre medição de desempenho, medida de desempenho e sistema de medição de desempenho: “A medição do desempenho é o processo de quantificação da eficiência e eficácia da ação.” “Uma medida de desempenho é uma métrica usada para quantificar a eficiência e/ou eficácia da ação.” E “um sistema de medição de desempenho é o conjunto de métricas usadas para quantificar a eficiência e a eficácia das ações”. Agora, porém, a medição de desempenho está sendo usada para avaliar o impacto das ações dos *stakeholders* na organização cujo desempenho está sendo medido.

A medição de desempenho é, portanto, parte integrante da gestão e do sistema de controle da organização que está sendo medida e precisa integrar-se na gestão dos negócios (Bourne & Neely, 2003).

A medição de desempenho também pode ser vista como um pacote de atividades tangíveis da organização deliberadas para quantificação do desempenho e o seu resultado dessas atividades são informações de desempenho. Identificam-se cinco atividades: definição de um objeto de medição, formulação de indicadores, coleta de dados, análise de dados e reporte das informações (Castelo e Gomes, 2021). Como o ambiente do setor público se torna mais complexo, e os recursos dos orçamentos econômicos e financeiros estão mais rigorosos, o foco na gestão de desempenho dentro das agências tornou-se mais crítico (Castelo e Gomes, 2021).

Segundo Castelo (2021), a gestão de desempenho é um termo amplo que, na teoria e na prática, abrange cada vez mais a medição do desempenho, o desenvolvimento de sistemas de medição e gestão de desempenho e no uso de informações de desempenho no processo de tomada de decisões.

A gestão de desempenho visa a direcionar a atenção dos funcionários públicos para as realizações do governo, em vez de insumos ou procedimentos. O foco no desempenho afeta as principais funções e os componentes da gestão pública (por exemplo, compras, finanças e estratégia) e muda a natureza de políticas públicas e da gestão no setor público (Plaček *et al.*, 2020).

A gestão de desempenho foi implementada pelos governos usando variados métodos, para distintos fins, e evoluiu e incorporou medidas cada vez mais sofisticadas e eficientes para informar a tomada de decisões e melhorar a gestão. Os gestores e os líderes, por meio dos sistemas de medição e de gestão de desempenho, deverão medir o desempenho das consequências pretendidas e não intencionais das ações do governo no ecossistema em que operam (Castelo, 2020).

A gestão de desempenho tem como o principal objetivo melhorar o nível de pessoas e o desempenho geral da organização. Sob a gestão em relação aos membros da organização, volta-se para a participação da formulação do plano e na avaliação de desempenho, na comunicação e no aconselhamento de desempenho, de interpretação de resultados de desempenho, para aprimorar os objetivos em um ciclo contínuo.

Plaček *et al.* (2020) forneceram também uma ajuda na classificação para os usos da gestão do desempenho: a) uso operacional – para planejar, monitorar e diagnosticar as operações e para medir o desempenho; b) uso de incentivo – para avaliar o desempenho e influenciar o comportamento; e c) uso exploratório – para comunicar metas, formar estratégias, foco na atenção, nas decisões estratégicas, no gerenciamento das estratégias, no processo de aprendizagem e para uso interativo. Em síntese, a gestão de desempenho engloba a coleta e análise sistemática de relatórios do desempenho de uma organização.

Behn (2003) identifica oito propósitos para a gestão de desempenho, que inclui esforços para melhorar a avaliação da eficácia do programa; reconhecer e celebrar sucessos; controle sobre subordinados e orçamento; motivação dos funcionários; engajamento externo; demonstração de valor para os *stakeholders* e tarefas relacionadas ao aprendizado e à melhoria organizacional.

Van Dooren, Bouckaert e Halligan, (2010) resumem essa lista e argumentam que existem três maneiras principais pelas quais as informações de desempenho podem ser usadas: (1) para aprendizado, (2) para direção e controle e (3) dar conta aos *stakeholders* externos. O fato de a gestão de desempenho estar relacionada a uma ampla variedade de tarefas administrativas sugere que as decisões sobre o uso dessas estratégias serão complexas e contextuais.

Já a medição de desempenho encerra os seguintes aspectos: (1) decidir o que medir; (2) como [e quando] a avaliar; (3) interpretar os dados e (4) comunicar os resultados. O primeiro aspecto é sobre o desenvolvimento de medidas de desempenho relevantes com base nos objetivos de uma organização. O segundo aspecto diz respeito a como e quando o desempenho é medido. O terceiro aspecto é a transformação de dados de desempenho

em informação útil mediante a análise de dados de desempenho. O último aspecto é a comunicação dos resultados para os *stakeholders* internos e externos que melhoram a eficácia da organização (Castelo, 2021).

A medição do desempenho deve permitir que a alta direção conduza a organização para a consecução das metas organizacionais, além de torná-la mais transparente, melhorar a qualidade da tomada de decisões e para fins de prestação de contas para todas os *stakeholders*.

A medição de desempenho é uma abordagem em que os indicadores são usados para avaliar a faixa, o nível e o conteúdo dos serviços a serem prestados e está associada à necessidade de introduzir controle sobre as atividades produzidas pelas administrações públicas.

A medição de desempenho, também, se refere à mensuração do produto, do resultado, da eficiência, da eficácia e da equidade em vários níveis das organizações e tem um papel nos processos de aprendizado e motivação da maioria delas e, também, fornece informações sobre objetivos e realizações, como permite que funcionários, gerentes e políticos visualizem o resultado (Castelo, 2021). Existe, no entanto, um comportamento disfuncional da medição de desempenho. Na literatura, as consequências disfuncionais são descritas com muitos conceitos diferentes. As consequências disfuncionais se dividem em: *games manship*, comportamento desviante e atitudes negativas.

O *games manship* é definido como um comportamento em que as pessoas responsáveis conscientemente tentam gerenciar ou manipular o sistema de controle de desempenho.

Já o comportamento desviante ocorre quando gerentes e funcionários são induzidos a erro por um processo de medição de desempenho incompleto (por exemplo miopia, subotimização e inversão de meios e fins). Por fim, as atitudes negativas estão relacionadas a tensão, conflito, frustração e resistência no trabalho. Tais atitudes podem ser o resultado de sistemas de medição de desempenho que contêm metas irreais ou injustas, um conjunto incompleto de medidas de desempenho que não conseguem registrar e apreciar o esforço e recompensas. Portanto, isso pode causar falta de motivação e de vontade de cooperar no ambiente de trabalho.

O uso de ferramentas de medição de desempenho no setor público é a possibilidade de definir antecipadamente o desempenho de uma organização pública por meio de objetivos e, em seguida, medi-la por indicadores de desempenho. Por conseguinte, o profissionalismo dos gestores impacta sobre a implementação da medição de desempenho. Uma excelente liderança impulsiona e apoia o desempenho, melhora a capacidade de medição de desempenho por causa da preocupação com responsabilidade e resultado e

eles influenciam por seus conhecimentos e experiências. Essa ação conduz a organização em um período específico, principalmente, em relação a ações vinculadas aos recursos humanos, financeiros, materiais, a produção ou a oferta de serviços, a qualidade e a eficiência.

Ademais, os gestores utilizam a gestão de desempenho com intuito de mudar o foco organizacional para saídas e resultados do governo (Alexander Kroll *et al.*, 2019). Apesar de a gestão de desempenho se concentrar em aspectos de saída das informações sobre desempenho, também pode usar dados no processo administrativo que molda os tipos de pressão que as organizações enfrentam e os tipos de estratégia que os gerentes empregam. Nessa contextura, as informações sobre desempenho fornecem dados e relatórios externos importantes para as organizações e os *stakeholders* externos sobre até que ponto eles precisam explorar reformas e mudanças para melhorar os resultados.

O advento da *big data* e dos avanços nas ferramentas tecnológicas e analíticas proporcionou oportunidades para medir e rastrear uma variedade maior de recursos internos e de indicadores externos. Sob enfoque estratégico, o uso crescente da gestão de desempenho no setor público foi impulsionado pelas reformas da gestão pública.

Ela estimula a busca de oportunidades e promove o diálogo, enquanto a medição de desempenho cria restrições e garante a conformidade com as normas e legislação. Juntos, a gestão e a medição criam uma dinâmica com dois efeitos: (i) garantir que os efeitos positivos da gestão sejam alcançados; e (ii) expansão desses efeitos positivos (Henri, 2006a; Henri, 2006b; Henri, 2010).

Além disso, o uso em conjunto tem o poder de representar um impulso positivo que promove dinamismo, influenciando os gerentes a usarem o sistema de medição de desempenho para criar pressão interna, eliminar rotinas ineficientes, estimular a busca de oportunidades e incentivar novas iniciativas estratégicas.

Síntese do Capítulo



O capítulo inicia com a evolução da gestão pública ao longo de diferentes eras, destacando cinco fases distintas. A primeira era, pré-clássica, enfatiza a importância dos gestores públicos na construção da confiança e da legitimidade política. A segunda, burocrática, foca na eficiência administrativa e regulação por meio de uma hierarquia estabelecida. A terceira, conhecida como Nova Gestão Pública (NGP), destaca a necessidade de uma administração independente, baseada em princípios privados.

A transição para a quarta era, Governança Pública (GP), realça a importância da participação, transparência, capacidade de resposta e eficiência, buscando melhorar a prestação de contas. A GP introduz mudanças nas estruturas de governança, promovendo a interconexão das políticas públicas e parcerias entre setores.

A última era foca no desempenho da governança baseado em valor, integrando estratégia e medição de desempenho. Destaca-se a importância das habilidades de gestão de relacionamento para estabelecer confiança e a necessidade de valores compartilhados na criação da integridade moral.

Quanto ao tópico sobre medição e gestão de desempenho, apresentamos a evolução da medição e gestão de desempenho na gestão pública ao longo do tempo. Nos anos de 1930, o desempenho estava ligado à medição e à melhoria dos resultados governamentais. A avaliação de desempenho surgiu como uma perspectiva orientadora nos mesmos anos, focando no mérito e na qualidade do esforço individual e coletivo. Nas décadas de 1980/90, as administrações públicas passaram por uma transformação orientada ao mercado, impulsionada por reformas gerenciais. O movimento da “Nova Gestão Pública” (NGP) surgiu para melhorar a eficiência e a qualidade, respondendo às expectativas dos cidadãos e adotando boas práticas de gestão.

A governança pública, subsequente à NGP, representa uma forma vertical de burocracia, coordenando e dividindo o trabalho, impactando o planejamento, a gestão e a tomada de decisões. A medição e a gestão de desempenho tornaram-se essenciais para reinventar o governo e melhorar sua eficácia.

O texto destaca que o desempenho pode ser examinado quantitativa e qualitativamente, com diferentes níveis de discussão, incluindo macro, meso e micro. Aborda também a importância da multidimensionalidade na medição de desempenho, incluindo eficiência, eficácia, quantidade, qualidade, produtividade, equidade, justiça, capacidade de resposta, confiança, satisfação do cidadão e reputação.

Além disso, a preocupação com a igualdade e a justiça levou à identificação da equidade social como um pilar adicional na Administração Pública. A reputação pública também ganhou destaque na última década como elemento crucial para a compreensão da força e da imagem do governo. A medição de desempenho, conforme definido no texto, abrange um conjunto multidimensional de medidas financeiras e não financeiras, internas e externas, para gerenciar uma organização.

Atividade de avaliação



Descreva como a gestão por resultados pode agregar as atividades desenvolvidas pela controladoria governamental e agregar valor às organizações públicas.

Capítulo

3

Transparência e Acesso à Informação

Objetivo

- Compreender as normativas que buscam promover maior transparência nas ações do governo e facilitar o acesso dos cidadãos à informação e os marcos legais de transparência.

1. Conceitos e características da transparência

A Controladoria desempenha um papel crucial na Administração Pública, orientando os gestores no planejamento e controlando suas ações para promover transparência na gestão. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) fortalece o controle social e a cidadania, destacando instrumentos de transparência, como planos, orçamentos, prestações de contas e relatórios.

A LRF, no artigo 48, destaca a importância da transparência na gestão fiscal, incluindo divulgação ampla em meios eletrônicos. A participação popular, as audiências públicas e a divulgação em tempo real de informações detalhadas são formas adicionais de assegurar transparência. A controladoria, no contexto da Administração Pública, se tornou eficaz no controle interno, sendo relevante para a accountability ou responsabilidade com ética, que destaca a obrigação de prestação de contas por parte dos gestores públicos. É um dever de prestar contas sobre a gestão, incluindo a responsabilização por atos e por resultados. A accountability está vinculada à transparência, ambos elementos essenciais para uma boa governança.

Para garantir accountability, é necessário um conjunto de ações, como comunicação pública, estrutura jurídica e organizacional. A transparência e a accountability são fundamentais para combater a corrupção, melhorar a governança e promover o cumprimento das obrigações legais. Em se tratando de gestão pública, a transparência é um dos pressupostos da democracia que possibilitam a participação social e legitima o exercício do poder; é um instrumento de controle das ações dos gestores públicos, mantendo os fundamentos democráticos e assegurando que a atuação do Estado esteja em consonância com os detentores do poder, os cidadãos (Cunha Filho, 2018).

A acepção de transparência pode ser entendida como uma condição que representa um princípio democrático, pois não há que se falar em Estado Democrático quando se governa em segredo, com acessos protegidos. (Almada, 2017).

Quando a transparência se faz presente, ajudando os cidadãos na compreensão das ações governamentais e proporcionando o controle social, a democracia é fortalecida. Os benefícios não se traduzem apenas em relação ao viés fiscalizatório, mas principalmente no aspecto político, uma vez que a transparência guarda estreita relação com a confiança dos cidadãos nas instituições públicas e constitui condição para a participação social nas tomadas de decisão e nas possibilidades de atuação com vistas à garantia do bem comum e da integridade pública.

A transparência é elemento essencial para a garantia da integridade pública, uma vez que a ausência desse mecanismo da democracia é apontada como um estímulo para a prática de corrupção. Não é por acaso que esse problema é apontado, pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), como a primeira preocupação dos cidadãos, o que demonstra a necessidade de se combater essa prática que assola o país desde o período colonial. A esse respeito, é relevante destacar o papel da integridade para a Administração Pública, conforme conceito apresentado pela OCDE: “Integridade pública¹ refere-se ao alinhamento consistente e à adesão de valores, princípios e normas éticas comuns para sustentar e priorizar o interesse público sobre os interesses privados no setor público”.

Ao se falar de transparência, é importante destacar a sua relação com o princípio da publicidade, que é uma imposição constitucional ao gestor público que rege a obrigatoriedade da publicação dos atos da administração com a disponibilização das informações e possibilita aos interessados obter dados nos órgãos competentes. Tal princípio abrange toda a atuação do estado, desde os atos em formação, até os atos concluídos (Meirelles, 2010, p. 97) e tem o objetivo de propiciar o controle pela sociedade.

A concretização da transparência não se faz com a mera disponibilização desses dados e não necessariamente alcança aos objetivos a que se propõe, o que corrobora a ideia de que a transparência pública surge do princípio da publicidade, por ser esse o instrumento necessário para viabilizar o acesso às informações, possibilitando a fiscalização e o controle social.

Para além da mera publicação dos atos, é necessário que os aspectos relacionados ao conteúdo, ao momento e à forma sejam observados para que se possa verificar o nível de transparência, conforme se observa:

¹ A Controladoria Geral da União (CGU) define: “um programa de integridade é o conjunto de medidas e de ações institucionais voltadas para a prevenção, a detecção, a punição e a remediação de fraudes e de atos de corrupção em apoio à boa governança, conforme os princípios e os valores.”

Para Vasconcelos (2022) o nível de transparência alcançado sempre tem relação com, pelo menos, três dimensões:

- a) os assuntos e os âmbitos sobre os quais se podem produzir informação pública;
- b) a extensão e a qualidade da informação disponível e
- c) o montante de pessoas e de classes de pessoas a quem é permitido acesso a essa informação.

Quanto mais extensa e clara a informação disponível, quanto maior o número de pessoas a quem essa informação for disponível, mais transparente será o Estado. (Gomes; Amorim; Almada, 2018).

Ocorrendo a publicidade dos atos governamentais, possibilita-se o acesso às informações, porém, observar qual conteúdo pode ser visto, em que momento, como pode ser visto e quem pode ter acesso a ele, é fundamental para se perceber e aferir o nível da transparência, de acordo com as dimensões apresentadas por (Gomes; Amorim; Almada, 2018):

1. Os assuntos e os âmbitos sobre os quais se podem produzir informação pública dizem respeito aos conteúdos disponibilizados e aos setores, às áreas que podem gerar as informações.
2. A extensão e a qualidade da informação disponível pode elevar o nível da transparência, quando o alcance das informações for alargado e tanto mais claras elas sejam.
3. Já a dimensão relativa ao montante de pessoas e de classes de pessoas a quem é permitido acesso a essa informação o destaque é para o usuário, ou seja, para a população, pois quanto mais pessoas tiverem acesso às informações, mais elevado será o nível de transparência.

Campos, Paiva, e Gomes (2013) apontam que as questões relativas à acessibilidade, à relevância e à qualidade da informação, também são apontadas para a análise quanto à caracterização da transparência, conforme se verifica:

- a) acessibilidade aos meios de informação, aliada à proficiência:** a acessibilidade ao cidadão deve ser proporcionada por diversos meios de informação, levando em consideração as condicionalidades da sociedade. Ademais, as publicações e divulgações, devem ter linguagem clara para facilitar a compreensão pelo cidadão e, por fim, a acessibilidade para pessoas com deficiência deve ser garantida, por exemplo, com vídeos explicativos, gravações em áudios, adaptações para daltônicos, entre outros meios;
- b) relevância da informação apresentada:** a legislação dispõe de um rol das informações que devem ser disponibilizadas ao cidadão;
- c) qualidade e confiabilidade, abrangência, consistência e relativa simplicidade em sua apresentação:** a qualidade refere-se à natureza da infor-

mação, à confiabilidade diz respeito à confiança; a consistência representa conexão com o cidadão, além do fato de que a transparência deve ser abrangente e simples para alcançar o máximo de pessoas.

Nessa perspectiva, os requisitos para que efetivamente a transparência se concretize ou ao menos que estão relacionados ao seu nível, aspectos como a natureza da informação e a oportunidade dispensada ao cidadão para o controle social, são questões relevantes na análise da transparência, bem como se deve observar a disponibilidade das informações, se elas estão associadas diretamente à vida das pessoas, à questão da acessibilidade e à capacidade de ação do cidadão (Kniess; Marques, 2021).

As tecnologias da informação precedem os principais mecanismos de transmissão dos dados públicos, implementados por políticas públicas de transparência, quais sejam, o e-SIC e o Portal da Transparência. Neves (2013, p. 12) afirma que o e-SIC² é o principal canal de comunicação para a obtenção de informações, tratando-se de transparência passiva. Já os portais de transparência³ referem-se à transparência ativa, ou seja, o cidadão não precisa solicitar informações, pois são disponibilizadas para acesso de todos.

Um portal governamental consegue materializar o princípio da publicidade quando disponibiliza à sociedade informações administrativas, financeiras e políticas, relevantes e claras, em diversas linguagens (Silva, 2011)

Para a CGU (2013), o Portal da Transparência além de ser uma ferramenta que possibilita o monitoramento dos recursos públicos, deve também propiciar a participação da sociedade na discussão das políticas públicas.

Na transparência ativa, o órgão ou a entidade disponibiliza a informação por meio da internet, sem que seja necessária qualquer solicitação dos usuários, enquanto, na transparência passiva, deverá haver o requerimento do cidadão, via Serviço de Informações ao Cidadão – SIC.

O poder público direciona esse pedido para a área responsável e, após o levantamento, nos arquivos ou nos sistemas, procede-se o envio da resposta ao solicitante.

Ademais, o poder público deve assegurar, das mais variadas formas, que a sociedade tenha acesso à informação, seja via internet, seja via portais da transparência, sistemas de informações ao cidadão, divulgação nos meios de comunicação, como TV, rádio e mídias sociais, atentando para as características necessárias à real efetivação da transparência.

² O e-SIC é um mecanismo digital para que o cidadão solicite informações, acompanhe os prazos, os encaminhamentos e as respostas, além da possibilidade de apresentação de recurso.

³ Trata-se de um meio digital, para acesso on-line, que se consolidou como importante instrumento de disponibilização de dados e de informações.

2. Marcos legais da transparência

A Organização das Nações Unidas (ONU), por meio da Declaração Universal dos Direitos Humanos faz referência ao direito de acesso à informação ao estabelecer em seu artigo 19º:

Todo o indivíduo tem direito à liberdade de opinião e de expressão, o que implica o direito de não ser inquietado pelas suas opiniões e o de procurar, receber e difundir, sem consideração de fronteiras, informações e ideias por qualquer meio de expressão.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789) trata do acesso à informação como um direito humano: a sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração.

No Brasil, além dos ditames internacionais, outro fator que também representou um marco evolutivo e influenciou as políticas de transparência foi a Reforma do Estado, na década de 1990, em que se observou a exigência de uma gestão eficaz e eficiente. Com isso, os conceitos como a responsabilização, o planejamento, a participação da sociedade e a transparência passaram a ser exigências para o alcance do interesse comum.

Nesse sentido, a Carta Magna ocasionou grande impacto na forma de gerir a coisa pública, pois estabeleceu princípios constitucionais norteadores para a Administração Pública, além de dispor sobre o direito de acesso à informação. Especificamente sobre esse direito, o artigo 5º da Carta Magna estabelece o direito de receber, dos órgãos públicos, as informações de seu interesse particular ou de interesse coletivo ou geral (Brasil, 1988).

A partir das diretrizes constitucionais, importantes políticas públicas visando à transparência foram implementadas por meio da legislação infraconstitucional, como é o caso da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que regulamenta normas com foco na responsabilidade da gestão fiscal, tendo o planejamento e a transparência como fundamentos para a prevenção de desvios e de desequilíbrio das contas governamentais.

Essa Lei é considerada um marco na transparência pública, uma vez que estabelece a obrigatoriedade de divulgação dos instrumentos de gestão fiscal, conforme se verifica:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (Brasil, 2000).

Ademais, a Lei Complementar nº 131/2009, conhecida como Lei da Transparência, acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101/2000, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações sobre a execução orçamentária e financeira dos entes federados, para assegurar a transparência, conforme se observa:

Art. 1º O art. 48 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 48.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.” (NR) (Brasil, 2009).

Assim, a lei dispõe que deve haver liberação, em tempo real, de informações, em meios eletrônicos, bem como reforça a importância da realização de audiências públicas, possibilitando a participação da sociedade. Já a transparência que se aplique *a posteriori*, ou seja, sobre decisões já tomadas, não pode evitar possível dano, uma vez que a decisão já foi tomada (Gomes; Amorim; Almada, 2018).

Outra legislação importante assegura o direito ao acesso à informação, é previsto na Constituição Federal, quando estabelece: “É dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão.” As diretrizes para assegurar esse direito são assinaladas na Lei nº 12.527/2011:

Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da Administração Pública e com as seguintes diretrizes: I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; IV- fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na Administração Pública; V - desenvolvimento do controle social da Administração Pública. (Brasil, 2011).

Tais diretrizes e procedimentos são essenciais para que o poder público cumpra as exigências para a garantia da gestão transparente, assegurando amplo acesso e divulgação das informações em tempo real. Para tanto, a legislação aborda conceitos acerca da informação, bem como as restrições de acesso, a classificação da informação quanto ao grau e aos prazos de sigilo e as condutas ilícitas que ensejam responsabilidades do gestor.

No âmbito federal, o Decreto nº 7.724/2012 regulamenta a Lei nº 12.527/2011, com a abordagem acerca da transparência ativa, ou seja, trata do dever do estado de promover a divulgação das informações, na internet, independentemente de requerimento e da e transparência passiva que se refere ao dever de criar um Serviço de Informações ao Cidadão (SIC), com condições de atender e orientar a população, no que se refere ao acesso à informação; informar sobre a tramitação de documentos e de receber e registrar pedidos de acesso à informação.

Já o Decreto nº 8.777/2016 instituiu a política de dados abertos do Poder Executivo Federal e tem entre seus objetivos o aprimoramento da cultura de transparência pública, o acesso de forma aberta, aos dados do Poder Executivo Federal e o fomento ao controle social, bem como o desenvolvimento de tecnologias destinadas à gestão pública participativa e democrática.

É cediço que ocorreram muitos avanços ao longo da história na promoção da transparência, como se pode verificar. O ordenamento jurídico vigente dispõe de mecanismos de acesso à informação e de controle social na gestão pública, bem como de sanções aos gestores que descumprirem as determinações legais.

Síntese do Capítulo



O tópico destaca a relevância da Controladoria na Administração Pública, especialmente no contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que fortalece o controle social e a transparência. A LRF ressalta a importância da divulgação ampla e transparente de informações fiscais, incluindo a utilização de meios eletrônicos.

A accountability, ou responsabilidade com ética, é destacada como a obrigação dos gestores públicos de prestar contas sobre suas ações e seus resultados, sendo fundamental para uma boa governança. A transparência é fundamental para garantir accountability e combater a corrupção, sendo um princípio democrático que permite a participação social e legitima o exercício do poder.

O capítulo aborda a relação entre transparência, integridade pública e a preocupação da OCDE com a corrupção, destacando a necessidade de alinhamento com valores éticos e com normas comuns no setor público. A publicidade dos atos governamentais, conforme o princípio constitucional, é essencial para possibilitar o controle social. Além disso, a concretização da transparência vai além da mera disponibilização de dados, exigindo atenção aos aspectos de conteúdo, momento e forma. As dimensões para avaliar o nível de transparência incluem os assuntos e âmbitos sobre os quais são produzidas informações, a extensão e qualidade dessas informações, e o acesso permitido a diferentes classes de pessoas.

A transparência, ativa e passiva, é discutida em relação aos mecanismos como o e-SIC e o Portal da Transparência, sendo essencial para o monitoramento dos recursos públicos e para a participação da sociedade na discussão das políticas públicas. O texto conclui destacando a necessidade de garantir o acesso à informação de diversas formas para efetivar a transparência.

Quanto ao tópico sobre os marcos legais da transparência, destaca-se o direito de acesso à informação como um princípio internacional consagrado pela Declaração Universal dos Direitos Humanos e pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. No Brasil, a Constituição de 1988 e as leis complementares, como a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei da Transparência, estabelecem diretrizes para a transparência na gestão pública. A Lei de Responsabilidade Fiscal, em particular, é considerada um marco na promoção da transparência pública, obrigando a divulgação ampla de instrumentos de gestão fiscal. A Lei Complementar nº 131/2009 reforça essa obrigação, exigindo a disponibilização, em tempo real, de informações sobre a execução orçamentária e financeira.

O texto destaca a importância das diretrizes constitucionais e de políticas públicas para promover a transparência, como a Lei nº 12.527/2011, que garante o acesso à informação. Essa lei aborda procedimentos, princípios e diretrizes, reforçando o dever do Estado de garantir o direito de acesso à informação de forma transparente e ágil.

O Decreto nº 7.724/2012 regulamenta a Lei nº 12.527/2011, tratando da transparência ativa e passiva. Além disso, o Decreto nº 8.777/2016 institui a política de dados abertos do Poder Executivo Federal, visando aprimorar a cultura de transparência pública e fomentar o controle social.

Ressaltamos que, ao longo da história, houve avanços na promoção da transparência, e o ordenamento jurídico atual dispõe de mecanismos e de sanções para garantir o acesso à informação e o cumprimento das determinações legais.

Atividade de avaliação



Apresente os avanços e proponha melhorias sobre as políticas públicas que promovem a transparência através da Lei do acesso à informação.

Capítulo

4

Compliance e riscos na Administração Pública

Objetivos

- Entender as definições de *compliance* e riscos;
- Evidenciar que adoção de práticas e controles internos possibilitam o cumprimento de normas, leis e regulamentações.

1. Definições sobre *Compliance*

Compliance, originário do verbo em inglês *to comply*, refere-se à satisfação de imposições legais ou internas da empresa. Surgido no contexto regulatório anglo-saxão, especialmente nos EUA, sua evolução inclui a SEC insistindo na contratação de *Compliance Officers* a partir de 1960. Na década de 1970, leis como o *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) nos EUA e o *UK Bribery Act* no Reino Unido abordaram a corrupção. No Brasil, referências incluem a Lei Anticorrupção, Lei das Estatais e Resolução CMN Nº 4.595/2017. A Operação Lava Jato destacou a necessidade de *compliance* no país.

Compliance envolve regras, padrões, procedimentos éticos e legais, atuando como guia para o comportamento institucional e dos funcionários. O profissional de *compliance* tem uma série de atribuições, além de elaborar e publicar normativos e procedimentos, direcionando as responsabilidades aos gestores das áreas. O objetivo do *Compliance* é mitigar riscos, focando em resultados e alinhando condutas à missão e objetivos da empresa.

Na Administração Pública, o *compliance* é frequentemente incorporado a **programas de integridade**⁴, conforme orientações como a Portaria CGU 57/2019. O “risco de *Compliance*” envolve riscos legais, regulatórios, financeiros e de reputação. Exemplos de atividades de *compliance* incluem segurança e saúde no trabalho, normas internas, regulamentação da CVM, medidas ambientais e obrigações fiscais e legais.

As funções do *compliance* são: assegurar, em conjunto com as demais áreas, a adequação, o fortalecimento e o funcionamento do sistema de controles internos, procurando mitigar riscos de acordo com a complexidade de seus negócios, bem como disseminar a cultura de controles para assegurar o cumprimento das leis e dos regulamentos existentes.

⁴ A palavra “integridade” não é uma mera tradução de *Compliance*. Integridade possui um significado muito mais abrangente. Além de estar conforme os requisitos legais, ela impõe uma conduta correta, permanente.

Além disso, verifica e monitora as alterações no ambiente regulatório, como normas do órgão regulador, autorregulação, entre outras, bem como as alterações produzidas por novos produtos lançados, e informa às áreas envolvidas as alterações nas estruturas de controles internos.

O *compliance* é um dos pilares da **governança corporativa**⁵ e tornou-se indispensável à continuidade dos negócios das organizações. A organização, ao implementar um Programa de *Compliance*, busca prevenir possíveis irregularidades e ilícitos, adequando-se às normas legais, implementando treinamentos, construindo os mecanismos necessários para identificar um sinal, por menor que seja, passível de trazer prejuízos, sanando-o da forma mais rápida.

De forma simplificada, pode-se dizer que a função do *compliance* é minimizar riscos e guiar o comportamento de empresas diante do mercado em que atuam.

2. Pilares do programa de *Compliance*

A CGU (2015), aborda os principais Pilares de um programa de *Compliance* efetivo como sendo:

- **Comprometimento e suporte da alta administração da empresa.** É fundamental o aval explícito e o apoio incondicional da mais alta direção da organização. As lideranças da organização devem aprender e exercitar cotidianamente os princípios do programa de integridade e praticá-los.
- **Mapeamento e análise de riscos.** Todas as organizações devem realizar um esforço de autoconhecimento para diagnosticar suas vulnerabilidades e para definir o que precisa ser feito para fortalecer sua integridade.
- **Código de conduta e políticas de *compliance*.** O Programa de Integridade deve ser consolidado e documentado, com a indicação formal das medidas de prevenção a serem seguidas a partir da elaboração das políticas de integridade. Esse documento normalmente corporifica o código de conduta ou manual de *compliance*, que será considerado na avaliação da efetividade do programa por organismos de controle ou por auditores e estabelece os direitos e obrigações dos diretores da organização, gerentes, empregados, agentes terceirizados e parceiros.
- **Controles internos.** São mecanismos formalizados por escrito que, além de minimizar os riscos operacionais e de *compliance*, asseguram que os relatórios e os registros contábeis e financeiros reflitam precisamente as atividades e operações da organização.
- **Comunicação e treinamento.** Após identificados os riscos, definidos os responsáveis pela implementação do programa de integridade e elaborado o respectivo código de conduta a partir da consolidação das políticas

⁵ Segundo o TCU, governança pública organizacional é a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e de controle, que permitem aos mandatários de uma organização pública e às partes nela interessadas avaliar sua situação e demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o seu funcionamento, de modo a aumentar as chances de entrega de bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e de políticas públicas (TCU, 2020).

de *compliance*, é de suma importância que tudo isso seja eficientemente comunicado às partes interessadas (funcionário, do diretor-executivo ao empregado terceirizado), deverá entender os objetivos do programa de integridade e o seu papel para garantir o sucesso do programa.

- **Canais de denúncia.** Constituir e publicar um sistema, por meio do qual os empregados e agentes da organização possam reportar ou buscar orientação sobre potenciais ou reais condutas antiéticas ou ilícitas.
- **Os canais de comunicação** do tipo **Canal de denúncia** ou **Ouvidoria**⁶ fornecem aos funcionários e parceiros uma forma de alertar a organização para potenciais violações ao código de conduta, a outras políticas, ou até mesmo a respeito de condutas inadequadas de funcionários, terceiros ou agentes que agem em seu nome. O estabelecimento desse tipo de mecanismo, além de ser esperado pelos reguladores, é a principal fonte de identificação de fraudes.
- **Investigações internas.** Por mais consistentes e adequadas que sejam as medidas preventivas de integridade implantadas por uma instituição, não é possível eliminar completamente a ocorrência de irregularidades, ainda que praticadas de forma isolada por um colaborador eventual ou representante em desacordo com as regras, os princípios e as orientações diretas da organização.

Detectadas violações às normas éticas, as medidas adotadas pela organização para investigar e remediar as irregularidades, bem como punir os envolvidos, são essenciais para o sucesso e a credibilidade do programa de integridade.

Por isso, as organizações devem possuir processos internos que permitam investigações para atender prontamente às denúncias de comportamentos ilícitos ou antiéticos. Tais processos devem garantir que os fatos sejam verificados, as responsabilidades, identificadas e, caso necessário, definir as sanções e as ações corretivas mais apropriadas e consistentes a serem aplicadas, não importando o nível hierárquico do agente, do gerente ou do funcionário que as deu causa.

- **Due diligence.** Quanto mais complexa a natureza da atividade desenvolvida pela organização, maior deverá ser a rede de fornecedores, prestadores de serviços e agentes intermediários contratados para representá-la em diferentes situações. Consequentemente, aumenta, também, o risco de que algum desses contratados se envolva em situações ilegais ou antiéticas, podendo gerar danos à imagem da organização ou até sua responsabilização por tais atos.
- **Auditoria e monitoramento.** Com o passar do tempo, os objetivos organizacionais podem mudar, novos riscos podem surgir, controles que se mostravam eficazes podem tornar-se obsoletos e políticas e procedimen-

⁶ Na página inicial da Intranet CGU, existe o link “Ouvidoria Interna”, que direciona para página específica orientativa sobre o tema, com links diretos para a Plataforma Fala.BR para registro de manifestações, cujo assunto é automaticamente atribuído como “Ouvidoria Interna” (CGU, 2021).

tos podem perder a eficácia ou deixar de ser executados da forma como foram desenvolvidos, colocando em risco a efetividade do programa de integridade. Por isso, o programa deve ser constantemente monitorado para verificar se os instrumentos, os processos e as estruturas estão cumprindo seus objetivos e permanecem eficazes.

Para assegurar que o programa de integridade está caminhando na direção correta, é necessário implementar um processo de avaliação e de monitoramento constante, bem como realizar auditorias periódicas que visam identificar se os diversos pilares do programa de integridade estão funcionando conforme planejado, se os efeitos esperados de conscientização dos colaboradores estão se materializando no âmbito organizacional e se os riscos identificados previamente estão sendo controlados como previsto.

3. Gerenciamento de Risco e Auditoria: Perspectivas do COSO, TCU e CGU

O gerenciamento de riscos tornou-se uma peça fundamental no ambiente organizacional, especialmente para entidades governamentais. Nesse contexto, tanto o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) quanto órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU), estabelecem diretrizes e conceitos essenciais para a integração eficaz do gerenciamento de riscos nas práticas de auditoria.

Conceitos sobre gerenciamento de riscos:

- **Conceitos do COSO:** o COSO define o gerenciamento de riscos como um processo contínuo e integrado, desenvolvido para identificar, avaliar e responder aos riscos potenciais que possam afetar a realização dos objetivos da organização. A estrutura do COSO enfatiza a interligação entre gestão de riscos, controle interno e governança, promovendo uma abordagem holística.
- **Conceitos do TCU:** o TCU, como órgão de controle externo, incorpora o gerenciamento de riscos como uma ferramenta essencial para aprimorar a eficiência e eficácia dos processos de auditoria. Define o gerenciamento de riscos como a identificação, avaliação e resposta sistemática a eventos que possam afetar a consecução dos objetivos institucionais.
- **Conceitos da CGU:** a CGU, por sua vez, destaca o gerenciamento de riscos como uma atividade proativa que busca antecipar e mitigar potenciais ameaças à integridade e à eficiência das instituições públicas. Reforça a importância da transparência e da responsabilidade na gestão de riscos como elementos fundamentais para a boa governança.

As categorias de riscos abrangem aspectos como riscos estratégicos, operacionais, financeiros e de conformidade. Riscos estratégicos estão associados à consecução dos objetivos organizacionais, enquanto riscos operacionais referem-se aos processos internos. Riscos de conformidade envolvem o cumprimento de leis e regulamentos, e riscos financeiros estão ligados à gestão adequada dos recursos.

4. Metodologia do COSO para Gerenciamento de Riscos: uma abordagem abrangente

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) desenvolveu uma metodologia consolidada para o gerenciamento de riscos, oferecendo uma estrutura abrangente que visa fortalecer o processo de tomada de decisões e melhorar a consecução dos objetivos organizacionais. A metodologia do COSO é conhecida como o COSO ERM Framework, que se refere ao Enterprise Risk Management, ou Gerenciamento de Riscos Corporativos.

A metodologia do COSO ERM Framework baseia-se em oito componentes inter-relacionados, que juntos formam um sistema integrado de gerenciamento de riscos. Esses componentes são:

- a) **Ambiente interno:** refere-se à cultura da organização e ao ambiente em que ela opera. Uma cultura sólida de integridade e ética é fundamental para o sucesso do gerenciamento de riscos.
- b) **Definição de objetivos:** estabelece a definição clara e compreensível dos objetivos da organização. Uma compreensão precisa dos objetivos é crucial para identificar e avaliar os riscos associados.
- c) **Identificação de eventos:** envolvem a identificação de eventos internos e externos que podem impactar adversamente o alcance dos objetivos. O processo de identificação é fundamental para antecipar e entender os riscos inerentes.
- d) **Avaliação de riscos:** inclui a avaliação da probabilidade e do impacto dos eventos identificados. Essa avaliação permite classificar e priorizar os riscos com base em sua magnitude e sua probabilidade.
- e) **Resposta aos riscos:** envolvem o desenvolvimento de estratégias para lidar com os riscos identificados. As respostas podem incluir aceitação, mitigação, transferência ou evitação.
- f) **Atividades de controle:** referem-se às políticas e aos procedimentos implementados para garantir que as respostas aos riscos sejam eficazes. Os controles ajudam a monitorar e gerenciar os riscos ao longo do tempo.

g) Informação e comunicação: envolvem a comunicação eficaz de informações relevantes sobre riscos e controles em toda a organização. A transparência e a comunicação aberta são essenciais.

h) Monitoramento: refere-se ao acompanhamento contínuo do processo de gerenciamento de riscos para garantir sua eficácia ao longo do tempo. O monitoramento identifica mudanças nas circunstâncias e nos riscos.

A Matriz de Riscos do COSO é uma ferramenta valiosa dentro da metodologia do COSO, é a matriz de riscos, que ajuda a classificar os riscos com base na probabilidade e no impacto, proporcionando uma visão visual e estruturada dos riscos enfrentados pela organização. Essa abordagem permite uma priorização eficaz e auxilia na alocação de recursos para mitigar os riscos mais significativos.

Já a Gestão Estratégica de Riscos, de acordo com a metodologia do COSO também promove uma gestão estratégica de riscos, integrando o gerenciamento deles ao processo de formulação e de execução da estratégia organizacional. Isso implica considerar os riscos ao definir objetivos estratégicos, garantindo uma abordagem proativa e alinhada aos interesses da organização.

Os Princípios Fundamentais do COSO são como diretrizes para o Gerenciamento de Riscos Corporativos. O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) estabeleceu uma série de princípios fundamentais que orientam a aplicação prática dos componentes do Enterprise Risk Management (ERM) Framework.

Esses princípios formam a espinha dorsal da metodologia do COSO, fornecendo diretrizes claras para as organizações em sua jornada de gerenciamento de riscos corporativos.

a) Alinhamento com a estratégia e os objetivos: esse princípio destaca a importância de integrar o gerenciamento de riscos aos objetivos e à estratégia da organização. O alinhamento assegura que o gerenciamento de riscos seja incorporado às decisões estratégicas, promovendo a consecução eficaz dos objetivos.

b) Formação de base: estabelece a necessidade de uma sólida cultura de integridade e ética. Uma base cultural forte proporciona um ambiente propício para a gestão eficaz de riscos, garantindo que todos os membros da organização compreendam e adotem uma abordagem disciplinada em relação aos riscos.

c) Abordagem integrada: destaca a importância de uma abordagem integrada ao gerenciamento de riscos, em que os processos de identificação, avaliação e resposta aos riscos estão alinhados de forma coesa. A integração reduz a fragmentação e melhora a eficácia do gerenciamento de riscos.

- d) **Estrutura ERM em toda a organização:** esse princípio enfatiza a necessidade de uma estrutura de ERM que permeie toda a organização, envolvendo diferentes níveis hierárquicos e áreas funcionais. O gerenciamento de riscos não é uma responsabilidade exclusiva de uma função específica, mas uma tarefa compartilhada por todos.
- e) **Desenvolvimento contínuo do processo de gerenciamento de riscos:** reconhece que o ambiente de negócios está em constante evolução, e, portanto, o processo de gerenciamento de riscos deve ser dinâmico. A organização deve adaptar continuamente seu processo para refletir mudanças nas circunstâncias internas e externas.
- f) **Fatores externos:** considera a influência de fatores externos na identificação e na avaliação de riscos. Isso inclui eventos macroeconômicos, mudanças regulatórias e outros fatores externos que podem impactar significativamente os objetivos da organização.
- g) **Avaliação de desempenho:** estabelece a necessidade de avaliação periódica do desempenho do processo de gerenciamento de riscos. A avaliação de desempenho fornece *insights* sobre a eficácia do ERM e permite ajustes para melhorar a resiliência organizacional.
- h) **Relatórios transparentes e compreensíveis:** refere-se à importância de comunicar, de maneira transparente e compreensível, as informações sobre o gerenciamento de riscos. Relatórios claros facilitam o entendimento e promovem a confiança dos *stakeholders* na abordagem de gerenciamento de riscos da organização.

Esses princípios do COSO ERM Framework oferecem uma base sólida e abrangente para que as organizações desenvolvam e implementem práticas de gerenciamento de riscos eficazes. Ao incorporar esses princípios em suas operações, as organizações podem fortalecer sua capacidade de identificar, de avaliar e de responder aos riscos, contribuindo para uma governança sólida e a consecução bem-sucedida de seus objetivos estratégicos.

Síntese do Capítulo



O capítulo inicia com o conceito sobre *Compliance*, derivado do verbo *to comply*, refere-se ao cumprimento de imposições legais ou internas em empresas. Originado no contexto regulatório anglo-saxão, especialmente nos EUA, evoluiu com leis anticorrupção como o FCPA e o UK Bribery Act. No Brasil, inclui a Lei Anticorrupção, Lei das Estatais e Resolução CMN Nº 4.595/2017, com destaque após a Operação Lava Jato.

O *Compliance* envolve regras, padrões e procedimentos éticos e legais, orientando o comportamento institucional e dos funcionários. O profissional de *compliance* elabora normativos, direciona responsabilidades e visa mitigar riscos, alinhando condutas aos objetivos da empresa. Na Administração Pública, é incorporado a programas de integridade.

As funções do *compliance* incluem assegurar a adequação e fortalecimento dos controles internos, monitorar o ambiente regulatório e informar sobre alterações. É um pilar da governança corporativa, essencial para a continuidade dos negócios, buscando prevenir irregularidades, adequar-se a normas legais e minimizar riscos. Resumidamente, a função do *compliance* é guiar o comportamento das empresas, minimizando riscos no mercado.

O tópico seguinte apresenta os principais pilares de um programa de *Compliance* efetivo, incluindo: comprometimento da alta administração, mapeamento e análise de riscos, código de conduta e políticas, controles internos, comunicação e treinamento, canais de denúncia, investigações internas, *due diligence*, auditoria e monitoramento. O programa busca mitigar riscos, alinhar condutas à missão da empresa e garantir a eficácia contínua. Canais de denúncia, investigações internas e auditorias são essenciais para identificar e remediar irregularidades, assegurando a credibilidade do programa. O monitoramento constante é crucial para garantir a efetividade do programa ao longo do tempo.

O texto também aborda o gerenciamento de riscos, que é essencial no ambiente organizacional, sendo direcionado por diretrizes de entidades como o COSO, o TCU e a CGU. O COSO define o gerenciamento de riscos como um processo contínuo e integrado, destacando a interligação com controle interno e governança. O TCU o incorpora como ferramenta para aprimorar eficiência em auditorias, e a CGU destaca sua natureza proativa na preservação da integridade e da eficiência em instituições públicas.

As categorias de riscos incluem estratégicos, operacionais, de financeiros e de conformidade. O COSO ERM Framework oferece uma metodologia abrangente com oito componentes inter-relacionados, como ambiente interno, definição de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta aos riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

A Matriz de Riscos do COSO classifica riscos com base em probabilidade e em impacto, fornecendo visão visual. A Gestão Estratégica de Riscos integra o gerenciamento de riscos à formulação e à execução da estratégia. Os princípios fundamentais do COSO, como alinhamento com objetivos, formação de base e abordagem integrada, guiam a aplicação prática do ERM Framework.

Esses princípios estabelecem diretrizes para desenvolver práticas eficazes de gerenciamento de riscos e fortalecer a governança organizacional.

Atividade de avaliação



Consulte o seu órgão ou a controladoria de seu município e verifique se essas organizações adotam o modelo de gerenciamento de risco.

Capítulo

5

Governança na Administração Pública

Objetivo

- Evidenciar a relevância da aplicação de boas práticas de governança para otimizar processos e garantir a eficiência, economicidade e eficácia na Administração Pública.

1. A governança pública e as suas perspectivas

A temática da governança surge primeiro no ambiente das entidades privadas. Slomski *et al.* (2008) definem governança como o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, por meio de mecanismos específicos, pelos gestores e pelos proprietários, cuja finalidade é assegurar a eficácia do desempenho da entidade.

Na proposta aplicada ao setor público, Bao *et al.* (2013) defendem que o objetivo do governo é promover o bem-estar, não apenas melhorar a eficiência, eficácia ou capacidade de resposta na implementação de um determinado programa ou projeto de governo. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, convergindo interesses com a intenção de preservar e otimizar o valor econômico sustentável da organização, promovendo seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da administração da organização, sua longevidade e o bem comum (IBGC, 2015).

No entanto, quando se trata da governança aplicada ao setor público denota-se como um processo de administração (World Bank, 2008) ou de uma cultura gerencial (Paines; Aguiar; Pinto, 2018) e de uma capacidade do governo em formular e implementar políticas públicas (Baeta; Pereira; Mucci, 2016).

Infere-se que a governança resulta da propositura de reformas administrativas, que têm como objeto a ação conjunta do governo, das empresas e da sociedade civil, visando a uma solução dos problemas sociais de forma sustentável (Kissler; Heidemann, 2006; Löffler, 2001). Tal abordagem implicitamente traduz-se em uma mudança do papel do Estado (menos hierárquico e menos monopolista) na solução de problemas públicos (Secchi, 2009). Tais mudanças

nos meios e processos provocam e garantem que o interesse dos *stakeholders* seja observado pelos entes político-governamentais objetivando o bem-estar social (Ribeiro Filho; Valadares, 2017).

Contudo, esses processos deverão adicionar os seguintes elementos: coordenação e articulação, interação e integração, arranjos formais e informais, redes, interesses comuns, pluralismo (Castelo *et al.*, 2018)

Diante de tais características, segundo Wei (2000), *International Federation of Accountants* (2001, 2013) e Teixeira e Gomes (2019), a governança compreende a estrutura que garante que os resultados pretendidos pelas partes interessadas. Bovaird e Löffer (2003) e Silveira (2010) verificam os seguintes benefícios decorrentes da adoção de mecanismos da governança corporativa: um interno, que seria a melhoria no processo de decisão da alta gestão e outro externo, que seria a maior facilidade de captação de recursos com a consequente redução do custo de capital, consequentemente, um melhor resultado. Nesse sentido, Lynn Jr., Heirinch e Hill, (2000), Bovaird (2005) e Bao *et al.*, (2013) asseveram que a governança pública deve ser orientada para o desenvolvimento de avaliação dos resultados e da aderência a critérios ou a normas acordadas.

De modo similar, o TCU (TCU, 2014; 2020) destaca que a governança é aquela que permite, entre outras coisas, avaliar o desempenho e a conformidade da organização, o que é ratificado por Lindsay, Osborn e Bond (2014) e Teixeira e Gomes (2019). Bovaird e Löffer (2003) atentam para dois aspectos: a obtenção de resultados de qualidade de vida que realmente importem aos atores dentro do sistema de governança pública e os processos de interação entre as partes interessadas que correspondam aos critérios ou às normas acordadas. Assim, é possível perceber que a governança sugere o estabelecimento de procedimentos e a correspondente execução, com fins de instrumento gerador de eficácia, eficiência e efetividade para o alcance dos resultados (Teixeira; Gomes, 2019).

A título de delimitação do escopo, a Governança Pública (GP) deve se preocupar com a capacidade dos sistemas políticos e administrativos de agir efetiva e decisivamente para resolver os problemas públicos, inclusive pela mensuração do desempenho das esferas governamentais.

Entretanto, a atuação condicionadora de desempenho também deve ser executada por via da GP, sendo fundamental ter uma boa compreensão sobre o desempenho (Bovaird, 2005; Bovaird; Löffer, 2003).

Assim, como a governança objetiva auxiliar na solução de problemas, ela deve procurar estabelecer critérios avaliativos que auxiliem os órgãos a alcançarem as demandas da sociedade. Portanto, mensurar o desempenho da administração com o intuito de verificar se ela está atendendo ao seu fim

básico está diretamente associado ao mecanismo de controle e governança (Massey, A.; Johnston-Miller, 2016; Baeta; Pereira; Mucci, 2016; TCU, 2014).

Segundo Castello Branco e Cruz (2013), existem práticas de governança previstas na legislação brasileira, por exemplo, a representação parlamentar ou a representação em conselhos, os serviços de ouvidoria e da carta de serviços ao cidadão ofertados pelos órgãos, a divulgação de plano e resultados, a elaboração do planejamento institucional, as estruturas de comitês internos e auditoria interna, a implantação da descentralização administrativa, da gestão de riscos e dos controles internos, avaliação de desempenho individual e institucional e, por fim, a atuação do controle externo.

Diante disso, percebe-se que as práticas em GP são materializadas em leis, regras administrativas, decisões judiciais que restringem, prescrevem e habilitam as atividades de governo, para a produção e entrega de bens e de serviços públicos (Lynn Jr.; Heirinch; Hill, 2000).

Segundo Freitas e Silva (2022), foram publicados trabalhos, como o estudo nº 13 sobre a boa governança no setor público, da International Federation of Accountants (IFAC), que definiu governança como um sistema pelo qual as organizações são dirigidas e controladas por meio de três princípios: abertura, integridade e responsabilidade.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2015) aponta que a governança atua como um sistema que objetiva dirigir, monitorar e incentivar as organizações às boas práticas, de modo que seus princípios básicos se transformem em recomendações objetivas. Tais princípios são: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade. Portanto, busca-se aproximar gestores e políticos com os cidadãos, objetivando alinhamento de interesses entre as partes (IBCG, 2015; Teixeira; Gomes, 2019).

A Independent Commission on Good Governance in Public Services desenvolveu um código intitulado The Good Governance Standard for Public Services, que estabelece um padrão de boa governança para serviços públicos, cuja finalidade era desenvolver um código comum (OPM; CIPFA, 2004, 2005). Esse código apresenta a importância de saber como o dinheiro público é gasto e sobre a qualidade dos serviços prestados para os cidadãos (OPM; CIPFA, 2005).

Matias-Pereira (2010) expõe que a governança pública deve-se ter relações éticas, conformidade, transparência e prestação responsável de contas. Bogoni *et al.*, (2010) complementam a proposta citada com responsabilidade de prestar contas, transparência, participação, relacionamento e eficiência.

Ademais, Ribeiro Filho e Valadares (2017) afirmam que as práticas e princípios de governança favorecem os meios e processos necessários que

garantem que os interesses da sociedade e de seus *stakeholders* sejam observados pelos entes político-governamentais objetivando o bem-estar social.

Por fim, as práticas da governança materializam-se em mecanismos estabelecidos para o desenvolvimento de uma cultura gerencial, guiada pelos valores: eficiência, qualidade, transparência e prestação de contas aos cidadãos (Paines; Aguiar; Pinto, 2018).

2. O referencial do Tribunal de Contas da União

O Tribunal de Contas da União (TCU) tem promovido esforços para a implementação adequada do processo de governança das instituições públicas. Em seguida, elaborou um RGB que serve como guia para as entidades do setor público (TCU, 2020). Antes disso, observa-se que, no sistema jurídico brasileiro, diversos instrumentos infraconstitucionais surgiram e auxiliaram no fortalecimento da governança pública brasileira, entre os quais: os sistemas de freios e contrapesos e as estruturas de controle interno e externo instituídos na CF de 1988; os Códigos de Ética Profissional dos Servidores Públicos; a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF); o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, a Gespública e os instrumentos de transparência e de acesso à informação etc. (Teixeira; Gomes, 2019). O exercício dos órgãos de controle possui papel preponderante como agentes fomentadores da governança pública em seus respectivos âmbitos de atuação, inclusive, em relação aos seus próprios procedimentos.

Em 2014, o TCU elaborou e aprovou o referencial básico de governança aplicável a órgãos e a entidades da Administração Pública. Segundo Moraes *et al.*, (2018), em 2020, o documento foi atualizado com o intuito de proporcionar melhoria da governança pública nos entes federativos e ser indutor da eficiência, eficácia e efetividade na implementação das políticas públicas.

O RGB lista, com base em posicionamento da *International Federation of Accountants* (IFAC), os princípios básicos de governança que devem nortear a gestão pública, tais como: transparência, integridade e prestação de contas. Tal instrumento revela ao Estado o papel determinante da sociedade no processo de resultados governamentais e que, por meio de suas demandas, modificam e reconfiguram novas estruturas e práticas de governança, por conseguinte, em novas avaliações, em novos direcionamentos, acompanhamentos e monitoramentos de políticas públicas.

Aquele referencial ainda admite que a boa governança pública tem como escopo apoderar e preservar a fidúcia da sociedade, por meio de um conjunto eficiente de mecanismos ou de práticas, a fim de assegurar que as ações desenvolvidas estejam sempre alinhadas ao interesse público (TCU, 2020).

Do RGB são extraídos os princípios, as diretrizes e os níveis de análise que fomentam uma boa governança pelos órgãos e entidades da Administração Pública. Nesse sentido, o RGB apresenta quatro níveis de análise, uma vez que as práticas de governança por si não produzem todos os resultados potencialmente esperados e tampouco a avaliação está isenta de custos advindos da implementação das ações de governança (Teixeira; Gomes, 2019).

Os mecanismos de governança serão detalhados em componentes de governança, que serão elementos em práticas de governança, que serão itens de controle da governança ou de monitoramento da sua execução.

Destarte, o referencial básico supracitado estabelece que a liderança, a estratégia e o controle são os mecanismos de governança correspondentes, para que as funções de avaliar, direcionar, acompanhar, monitorar e controlar sejam adotadas corretamente (Silva, 2022).

Assim, para IFAC (2013) e Teixeira e Gomes (2019), as práticas de liderança, de estratégia e de controle devem ser aplicadas de modo a garantir que a organização busque os objetivos traçados pela alta organização em prol do interesse público. Sucessivamente, cada mecanismo de governança deve estar associado a um conjunto de componentes de governança que colabore para o alcance do objetivo organizacional.

Por fim, a cada componente de governança é vinculado um conjunto de práticas de governança com a finalidade de alcançar os resultados pretendidos, aos quais são associados itens de controle.

Síntese do Capítulo



O capítulo aborda a governança tanto no contexto de entidades privadas quanto no setor público. Na esfera privada, a governança visa dirigir e monitorar as sociedades para assegurar a eficácia do desempenho da entidade. No setor público, a governança é descrita como um processo de administração, uma cultura gerencial e uma capacidade do governo em formular e implementar políticas públicas.

A governança corporativa converte princípios em recomendações objetivas, visando preservar e otimizar o valor econômico sustentável da organização. As práticas de governança pública incluem coordenação, articulação, interação, integração, arranjos formais e informais, redes, interesses comuns e pluralismo.

O COSO ERM Framework é mencionado como uma metodologia abrangente para o gerenciamento de riscos, compreendendo oito compo-

nentes inter-relacionados. Benefícios decorrentes da governança corporativa incluem melhorias no processo de decisão e facilidade na captação de recursos. No contexto público, a governança visa avaliar resultados e aderência a critérios ou a normas acordadas. O TCU destaca a importância da governança para avaliar o desempenho e a conformidade da organização.

A governança pública deve se preocupar com a capacidade dos sistemas políticos e administrativos de resolver problemas públicos, mensurando o desempenho das esferas governamentais. O TCU desenvolveu um referencial básico de governança para entidades públicas, destacando princípios como transparência, integridade e prestação de contas.

Por fim, apresentamos o referencial básico do TCU, que estabelece liderança, estratégia e controle como mecanismos de governança, vinculados a componentes, práticas e itens de controle para alcançar os objetivos organizacionais. A governança busca garantir que a organização atinja os objetivos em prol do interesse público.

Atividade de avaliação



Acesse ao site do TCE Ceará, descreva o modelo de governança adotado e explicita em que nível de aderência ao Referencial de Governança do TCU ele está.

Capítulo

6

Outros temas especiais da Controladoria

Objetivo

- Analisar o papel crucial desempenhado pela controladoria pública na promoção da sustentabilidade e da ética nas práticas administrativas governamentais.

1. Sustentabilidade na Administração Pública

A sustentabilidade tornou-se um imperativo global, e seu entrelaçamento com as funções da controladoria pública destaca-se como uma ferramenta vital para garantir a responsabilidade, a transparência e a eficiência na gestão dos recursos públicos.

Logo o tema sobre a sustentabilidade ganhou destaque nas últimas décadas, impulsionado por desafios ambientais, sociais e econômicos. No contexto da Administração Pública, a controladoria emerge como uma peça fundamental para alinhar as práticas administrativas com os princípios da sustentabilidade.

1.1. O Conceito de Sustentabilidade na Administração Pública

Antes de explorarmos o papel da controladoria, é essencial compreender o que significa sustentabilidade na Administração Pública. A sustentabilidade vai além das questões ambientais e abrange aspectos econômicos e sociais. Na esfera pública, refere-se à capacidade de atender às necessidades presentes sem comprometer as gerações futuras.

A Controladoria Pública pode ser um agente de sustentabilidade. Esse papel é materializado da seguinte forma:

- **Transparência e prestação de contas:** a controladoria pública desempenha um papel fundamental na promoção da transparência e prestação de contas, pilares essenciais da sustentabilidade. A divulgação clara das ações governamentais permite que os cidadãos compreendam e avaliem o impacto das políticas públicas no contexto da sustentabilidade.
- **Monitoramento e avaliação de desempenho:** avaliação contínua do desempenho é uma prática-chave para garantir que os objetivos sustentáveis sejam alcançados. A controladoria, ao desenvolver sistemas eficazes de

monitoramento e avaliação, contribui para a identificação de áreas de melhoria e ajustes necessários nas estratégias governamentais.

- **Gestão eficiente de recursos:** controladoria atua como guardiã dos recursos públicos, promovendo sua gestão eficiente. Isso envolve o controle rigoroso dos gastos, a identificação de oportunidades de economia e a alocação adequada de recursos para iniciativas sustentáveis.

Apesar dos benefícios evidentes, a implementação efetiva da sustentabilidade na Administração Pública através da controladoria não está isenta de desafios. Questões como resistência burocrática, falta de capacitação e limitações orçamentárias podem surgir, exigindo abordagens estratégicas para superá-las.

1.2. Controladoria Ambiental

Uma medição administrativa sobre o desempenho das empresas requer um estudo sobre suas atividades, a fim de que o planejamento seja alcançado de forma satisfatória. No caso da contabilidade ambiental é de suma relevância conhecer o desempenho ambiental, mostrar como são dirigidas as instituições, as formas de precaução, ou seja, de prevenção de fatos que possam dificultar os negócios da empresa.

A controladoria auxilia as empresas a trabalhar para que seus planos sejam alcançados com o papel de controlar e gerir o meio ambiente, melhorar o desempenho, atuar em parceria *ex-ante*, e não *pós-factum* da gestão ambiental. A contabilidade ambiental, por sua vez, fornece a mensuração dos eventos econômicos relacionados ao meio ambiente, proporcionando uma avaliação do patrimônio. Os gestores, a partir das informações coletadas pela controladoria, tanto sobre o ambiente externo e interno, passam a planejar, dirigir e controlar as atividades da empresa em um processo decisório mais coerente.

A figura do *controller*, como um orientador, serve na assessoria aos gestores, pois detém um grande número de informações, muitas vezes desconhecidas pelos empresários. A função desse profissional tem uma grande responsabilidade perante o público interno e externo à organização, desde os subordinados, acionistas até o governo (Pfitscher, 2004). O quadro abaixo descreve as funções de um *controller*.

Ordem	Especificação	Descrição
01	Planejamento	Gerenciar esta etapa do processo de gestão, determinando as atividades da empresa, de forma interativa, realizando reavaliação contínua dos recursos existentes.

Ordem	Especificação	Descrição
02	Organização	Definir a estrutura administrativa, para implementar o planejamento. Compreende também a determinação de responsabilidades pelo seu desempenho. Enfim, “assegurar a qualidade do pessoal para que o planejado se concretize”
03	Direcionamento	Assegurar a atuação de forma sincronizada dos equipamentos e materiais necessários.
04	Mensuração	Desenvolver sistemas de mensuração, estabelecendo padrões com resultados previstos e realizados, como também interpretá-lo em face dos padrões de toda a empresa.

Fonte: (Pfitscher, 2004)

Para Pfitscher (2004), o *controller* atua como coordenador de todas as etapas, quantificando em orçamentos e verificando se a produção está dentro da capacidade da empresa; na segunda, define a linha de autoridade quanto à execução das tarefas; na terceira, o poder de direcionar os recursos aos setores, a fim de obter sinergia na empresa; na última função, como uma situação conclusiva, aparece o resultado do processo, podendo, inclusive, determinar pontos falhos e promover ações corretivas.

A medição de desempenho normalmente atende aos públicos externo e interno. Para qualquer mudança na empresa, é necessário primeiramente saber o seu desempenho no mercado. Como medir tem sido uma preocupação, pelas situações colocadas pelo ambiente onde as empresas estão inseridas. Surge então a necessidade de conhecer novas formas de medir o desempenho. No caso de desempenho ambiental, o que hoje pode suscitar dúvidas, no futuro, pode apresentar resultados promissores. Um dos fatores é a imagem da empresa com a valorização do meio ambiente. A medição de desempenho deve, nesse sentido, mostrar também as tendências de mercado, fazendo com que os gestores tenham interesses na continuidade de suas ações (Pfitscher, 2004).

O fato de gerir o meio ambiente pode contribuir positivamente não somente em aspectos financeiros, mas também nas questões sociais e políticas. O ponto crucial ainda é conseguir entender a possibilidade de captar, quantificar os valores, bem como as implicações ambientais, para então poder diagnosticar as medidas de desempenho e fornecer informações que permitam ampliar as bases da realidade.

1.3. Sustentabilidade na Administração Pública: integrando práticas sustentáveis em políticas e operações governamentais

A crescente conscientização global sobre a importância da sustentabilidade trouxe à tona a necessidade de sua integração nas esferas públicas, especialmente na administração governamental.

Nesse contexto, as práticas sustentáveis não são apenas um imperativo ético, mas também uma estratégia fundamental para garantir a eficiência, a responsabilidade e a resiliência nas operações do setor público.

Logo, a controladoria deverá observar e compreender as práticas sustentáveis em políticas e em operações governamentais

- **Alinhamento de políticas com objetivos sustentáveis:** o primeiro passo para a promoção da sustentabilidade na Administração Pública é o alinhamento das políticas governamentais com objetivos sustentáveis. Isso envolve a integração de metas ambientais, sociais e econômicas em documentos estratégicos, como planos de desenvolvimento e orçamentos públicos.
- **Gestão eficiente de recursos e de energia:** eficiência na gestão de recursos é um aspecto crucial da sustentabilidade. Organizações públicas podem implementar práticas como a gestão eficiente de energia em edifícios governamentais, investindo em fontes renováveis e adotando tecnologias sustentáveis para reduzir a pegada ambiental.

Exemplos práticos de sustentabilidade na Administração Pública incluem a promoção de sistemas de transporte público eficientes, a criação de ciclovias e a implementação de políticas que incentivem a utilização de veículos elétricos. Essas medidas não apenas reduzem as emissões de carbono, mas também melhoram a qualidade de vida nas cidades.

- **Transparência e participação cidadã:** a integração de práticas sustentáveis exige transparência e participação cidadã. Governos podem adotar plataformas on-line para informar à população sobre iniciativas sustentáveis em andamento, ao mesmo tempo em que incentivam o envolvimento da comunidade na tomada de decisões relacionadas à sustentabilidade.
- **Educação ambiental e conscientização:** organizações públicas podem desempenhar um papel crucial na promoção da educação ambiental. Programas de conscientização, palestras e atividades educativas podem ser implementadas para informar os cidadãos sobre a importância da sustentabilidade e incentivar práticas sustentáveis em suas comunidades.
- **Compras sustentáveis e contratações responsáveis:** a adoção de políticas de compras sustentáveis é um meio eficaz de integrar práticas sustentáveis nas operações governamentais. Isso envolve a preferência por produtos e serviços ecologicamente corretos, promovendo a responsabilidade social e ambiental nas contratações públicas.
- **Gerenciamento de resíduos e reciclagem:** gestão eficiente de resíduos é um componente essencial da sustentabilidade. Governos podem implementar programas de reciclagem, promover a redução do uso de plásticos e incentivar práticas sustentáveis de descarte, contribuindo para a preservação do meio ambiente.

- **Inovação tecnológica para sustentabilidade:** integração de inovações tecnológicas, como a Internet das Coisas (IoT) e a inteligência artificial, pode otimizar as operações governamentais em direção à sustentabilidade. Sistemas inteligentes de monitoramento ambiental e análise de dados podem melhorar a eficiência no uso de recursos e identificar áreas de melhoria.
- **Avaliação contínua e melhoria:** para garantir o sucesso a longo prazo da integração de práticas sustentáveis, é crucial estabelecer mecanismos de avaliação contínua. Monitorar o impacto das iniciativas, coletar *feedback* da comunidade e ajustar as políticas conforme necessário são práticas essenciais para garantir a eficácia e a evolução contínua das ações governamentais sustentáveis.

1.4. Arcabouço jurídico-administrativo de meio ambiente no Brasil

O arcabouço jurídico-administrativo de meio ambiente no Brasil é composto de uma série de leis, regulamentos e políticas que visam à proteção, à preservação e ao uso sustentável dos recursos naturais. Dentre os principais instrumentos, destacam-se:

- **Constituição Federal (1988):** a Constituição Brasileira dedica um capítulo específico ao meio ambiente (Capítulo VI do Título VIII). O Artigo 225 estabelece que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, impondo ao Poder Público e à coletividade o dever de preservá-lo para as presentes e futuras gerações.
- **Constituição dos estados:** capítulo de meio ambiente e legislação específicas que variam conforme estado.
- **Lei Orgânica Municipal:** capítulo de meio ambiente e legislação específicas que variam conforme município.
- **Lei da Política Nacional do Meio Ambiente (Lei nº 6.938/1981):** essa lei estabelece os princípios e as diretrizes para a proteção do meio ambiente, institui o Sistema Nacional do Meio Ambiente (SISNAMA) e define as competências dos órgãos ambientais.
- **Código Florestal (Lei nº 12.651/2012):** essa legislação define as regras para a utilização e a proteção das áreas de preservação permanente e de reserva legal, buscando conciliar o desenvolvimento econômico com a preservação ambiental.
- **Lei de Crimes Ambientais (Lei nº 9.605/1998):** estabelece as infrações penais e administrativas contra o meio ambiente, prevendo sanções penais e administrativas para condutas lesivas ao meio ambiente.

- **Lei dos Agrotóxicos (Lei nº 7.802/1989):** regulamenta o uso dos agrotóxicos e define responsabilidades para o controle e a fiscalização dessas substâncias, visando proteger a saúde humana e o meio ambiente.
- **Lei de Resíduos Sólidos (Lei nº 12.305/2010):** define a Política Nacional de Resíduos Sólidos, estabelecendo metas para a gestão integrada de resíduos sólidos, promovendo a redução, a reutilização, a reciclagem e o tratamento adequado dos resíduos.
- **Convenções e tratados internacionais:** o Brasil é signatário de diversas convenções e vários tratados internacionais relacionados ao meio ambiente, como a Convenção sobre Diversidade Biológica (CDB) e a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC).
- **Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA):** criado pela Lei nº 6.938/1981, o CONAMA é responsável por estabelecer normas e critérios para o licenciamento ambiental, além de deliberar sobre padrões de qualidade ambiental e normas de conservação e uso sustentável dos recursos naturais.
- **Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA):** órgão executivo responsável pela execução da Política Nacional do Meio Ambiente e pela fiscalização e controle das atividades potencialmente poluidoras.
- **Órgãos Estaduais e Municipais de Meio Ambiente:** além do IBAMA, estados e municípios têm órgãos ambientais responsáveis por implementar e fiscalizar as políticas ambientais em seus territórios.

Esse arcabouço legal reflete o compromisso do Brasil com a proteção ambiental e busca conciliar o desenvolvimento econômico com a preservação dos recursos naturais, assegurando a qualidade de vida das presentes e futuras gerações.

A complexidade e o volume de leis existentes podem garantir a harmonização do desenvolvimento sócio-econômico, se existir à implementação efetiva.

1.5. O Papel Estratégico da Controladoria nas Organizações Governamentais para o Atingimento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)

O século XXI impôs, às organizações governamentais, desafios complexos, que transcendem as fronteiras nacionais e demandam ações coordenadas em prol do desenvolvimento sustentável. Nesse contexto, a Controladoria emerge como uma ferramenta estratégica, desempenhando um papel fundamental na avaliação, no monitoramento e no controle das ações governamentais para o atingimento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS).

A Controladoria, no âmbito governamental, assume a responsabilidade de assegurar que os recursos públicos sejam utilizados eficientemente e em conformidade com os princípios da sustentabilidade. Em primeiro lugar, destaca-se a avaliação sistemática das políticas públicas à luz dos ODS. Ao incorporar métricas específicas dos objetivos, a Controladoria possibilita uma análise criteriosa do impacto das iniciativas governamentais na promoção do desenvolvimento sustentável.

O monitoramento contínuo das atividades é outra função crucial da Controladoria. Por meio de indicadores de desempenho alinhados aos ODS, ela acompanha a implementação das políticas, identifica desvios e contribui para a tomada de decisões ágeis e informadas. Esse processo dinâmico de acompanhamento não apenas aprimora a eficiência operacional, mas também permite ajustes estratégicos para maximizar os resultados em direção aos objetivos estabelecidos.

No que tange ao controle, a Controladoria desempenha um papel de guardião da integridade e legalidade nas organizações governamentais. Ela estabelece mecanismos rigorosos para garantir a conformidade com normas e os regulamentos, evitando desvios éticos e assegurando que as ações estejam alinhadas aos princípios dos ODS. Além disso, a controladoria atua como um agente de prevenção, antecipando potenciais irregularidades e propondo medidas corretivas.

Exemplos práticos dessa atuação da Controladoria podem ser observados em programas governamentais que buscam, por exemplo, erradicar a fome (ODS 2), promover a educação de qualidade (ODS 4) e garantir a saúde e o bem-estar (ODS 3). Através de auditorias específicas, a Controladoria verifica a efetividade dessas iniciativas, analisando indicadores como acesso à alimentação, qualidade do ensino e cobertura de serviços de saúde.

O desafio para a controladoria governamental é, portanto, integrar a perspectiva dos ODS em seus processos de trabalho, adaptando metodologias tradicionais para avaliar não apenas a legalidade, mas também a contribuição efetiva das ações governamentais para o desenvolvimento sustentável. Esse enfoque mais amplo e holístico fortalece o papel da Controladoria como instrumento catalisador de mudanças positivas na gestão pública.

Em síntese, a Controladoria desempenha um papel central na concretização dos ODS, ao avaliar, monitorar e controlar as ações governamentais. Ao adotar uma abordagem integrada, ela não apenas assegura a eficiência e legalidade, mas também contribui para a construção de um futuro mais sustentável, alinhado aos princípios de desenvolvimento estabelecidos pela comunidade global.

2. Ética na Administração Pública

2.1. Controladoria como Ferramenta Estratégica na Promoção de uma Cultura Ética e no Combate à Corrupção nas Organizações Governamentais

No cenário complexo e desafiador da Administração Pública, a Controladoria desponta como uma peça-chave na promoção de uma cultura ética e na integração de mecanismos eficazes de prevenção e de combate à corrupção. Seu papel transcende o mero controle financeiro, consolidando-se como agente transformador na construção de uma gestão pública íntegra e transparente.

- a) Definição de uma cultura ética: a Controladoria desempenha um papel fundamental na disseminação e na consolidação de valores éticos dentro das organizações governamentais. Através da formulação e da disseminação de códigos de ética e conduta, ela estabelece padrões claros de comportamento, orientando servidores e gestores na condução de suas atividades de forma íntegra e alinhada aos princípios éticos.
- b) Desenvolvimento de mecanismos preventivos: a promoção de uma cultura ética não se restringe apenas a normas e a regulamentos, mas implica o desenvolvimento de mecanismos preventivos. Nesse sentido, a Controladoria atua na criação e na implementação de políticas de internas, treinamentos e de ferramentas que visam evitar a ocorrência de práticas antiéticas e corrupção.
- c) Auditorias e avaliações de riscos: a Controladoria realiza auditorias focadas não apenas na verificação da legalidade, mas também na identificação de potenciais riscos éticos. A análise sistemática dos processos, aliada à avaliação de riscos, permite a detecção precoce de situações suscetíveis a práticas corruptas, possibilitando intervenções proativas.
- d) Fortalecimento dos canais de denúncia: a criação e o fortalecimento de canais de denúncia são medidas eficazes para a promoção de uma cultura ética. A Controladoria desempenha um papel central na implementação e na gestão desses canais, assegurando a confidencialidade das informações e incentivando a participação da comunidade interna e externa na identificação de irregularidades.
- e) Transparência e prestação de contas: a transparência é uma pedra angular na prevenção da corrupção. A Controladoria, ao promover a transparência nos processos decisórios e na aplicação dos recursos públicos, cria um ambiente propício à *accountability*, em que gestores e servidores são responsáveis e passíveis de prestar contas de suas ações.
- f) Capacitação e conscientização: a capacitação contínua dos servidores é essencial para o fortalecimento de uma cultura ética. A Controladoria, por

meio de programas de treinamento e conscientização, busca sensibilizar os colaboradores quanto aos riscos e às consequências da corrupção, fomentando um compromisso coletivo com a integridade.

- g) Cooperação com órgãos de controle externo e interno: a parceria entre a Controladoria e os órgãos de controle externo e interno é estratégica no combate à corrupção. A troca de informações, a realização de auditorias conjuntas e o compartilhamento de boas práticas fortalecem a capacidade de detecção e resposta a irregularidades.
- h) Responsabilização efetiva: além das ações preventivas, a Controladoria atua na identificação de práticas corruptas e na promoção da responsabilização efetiva dos envolvidos. Isso não apenas contribui para a punição de infratores, mas também para o fortalecimento da cultura ética ao demonstrar que a impunidade não tem espaço na gestão pública.

Em suma, a Controladoria, ao desempenhar papel proativo na promoção de uma cultura ética e na implementação de mecanismos preventivos e corretivos, torna-se uma ferramenta indispensável no combate à corrupção nas organizações governamentais. Seu impacto vai além do aspecto regulatório, permeando a estrutura organizacional e influenciando positivamente o comportamento de todos os envolvidos na gestão pública. A busca pela integridade, pela transparência e pela responsabilidade torna-se, assim, um compromisso coletivo, consolidando as bases para uma Administração Pública ética e comprometida com o bem comum.

Síntese do Capítulo



O capítulo aborda o conceito de sustentabilidade na Administração Pública, destacando o papel da controladoria nesse contexto. A sustentabilidade é definida como a capacidade de atender às necessidades presentes sem comprometer as gerações futuras, abrangendo aspectos ambientais, econômicos e sociais. A controladoria pública, por sua vez, é apresentada como um agente de sustentabilidade através de práticas como transparência, prestação de contas, monitoramento de desempenho e gestão eficiente de recursos.

A controladoria ambiental é discutida no contexto da medição do desempenho das empresas, enfatizando a importância da contabilidade ambiental. Destaca-se o papel do *controller*, que atua como orientador, coordenando funções como planejamento, organização, direcionamento e mensuração, contribuindo para a eficiência operacional.

O texto prossegue abordando a sustentabilidade na Administração Pública, ressaltando a integração de práticas sustentáveis em políticas e operações governamentais. Isso inclui o alinhamento de políticas com objetivos sustentáveis, gestão eficiente de recursos, transparência, participação cidadã, educação ambiental, compras sustentáveis, gerenciamento de resíduos e inovação tecnológica.

O arcabouço jurídico-administrativo de meio ambiente no Brasil é apresentado, destacando instrumentos como a Constituição Federal, leis específicas, Código Florestal e órgãos como o CONAMA e o IBAMA. O texto conclui ressaltando o papel estratégico da controladoria nas organizações governamentais para alcançar os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), enfatizando a avaliação, o monitoramento e o controle das ações governamentais nesse contexto. A controladoria é vista como uma ferramenta fundamental para assegurar a eficiência e a conformidade com os princípios da sustentabilidade, integrando a perspectiva dos ODS em seus processos de trabalho.

Quanto à ética e a sua relação com a controladoria, o tópico evidenciou, como a Controladoria desempenha um papel crucial na disseminação e na consolidação de valores éticos nas organizações governamentais. Isso é realizado por meio da formulação e da disseminação de códigos de ética, estabelecendo padrões claros de comportamento para servidores e gestores. Além disso, a Controladoria desenvolve mecanismos preventivos, como políticas internas, treinamentos e ferramentas, para evitar práticas antiéticas e corrupção.

A atuação da Controladoria envolve auditorias focadas na identificação de riscos éticos, não se limitando à verificação da legalidade. O fortalecimento de canais de denúncia, a promoção da transparência nos processos decisórios e a prestação de contas contribuem para a prevenção da corrupção. A capacitação contínua dos servidores, a cooperação com órgãos de controle externo e interno e a responsabilização efetiva dos envolvidos são elementos essenciais para fortalecer a cultura ética nas organizações governamentais.

Em resumo, a Controladoria é uma ferramenta indispensável no combate à corrupção, indo além do aspecto regulatório. Seu impacto permeia a estrutura organizacional, influenciando positivamente o comportamento de todos os envolvidos na gestão pública. O compromisso coletivo com a integridade, transparência e a responsabilidade é fundamental para consolidar uma Administração Pública ética e comprometida com o bem comum.

Atividade de avaliação



Descreva o papel esperado da controladoria na função da auditoria interna, segundo o IIA (2017).

Referências



- ASSI, Marcos. Governança, Riscos e *Compliance*. Editora Saint Paul, 2017.
- BAO, Guoxian.*et al.* Beyond new public governance: a value-based global fra-mework for performance management, governance, and leadership. **Administration & Society**, v. 45, n. 4, p. 443-467, 2013.
- BEHN, R. D. (2003). Why Measure Performance? Different Purposes Require Different Measures. **Public Administration Review**, 63(5), 586–606.
- BOUCKAERT, G., and HALLIGAN, J. (2008). **Managing Performance: international comparisons**. (Ed. T. & Francis). New York.
- BOURNE, M.; and NEELY, A. (2003). Implementing performance measurement systems: a literature review. **International Journal Business Management**, 5(1), 1–24.
- BRANCO, C. S. C.; DA CRUZ, C. S. A prática de governança corporativa no setor público federal. **Revista do TCU**, n. 127, p. 20-27, 2013.
- BRASIL. (2018). **Guia da Política de Governança Pública**. Casa Civil da Presidência da República. <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-dapolitica-de-governanca-publica>
- BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, seção 1, p. 3, 23 nov. 2017a.
- BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – MP - **Manual de Gestão de Integridade, Riscos e Controles Internos da Gestão**. Versão: 1.1.2 – 30/03/2017
- BRASIL. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 maio. 2016
- BRESSER-PEREIRA, L. C. O modelo estrutural de gerência pública. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 2, p. 391-410, 2008.
- CASTELO, S. L.; GOMES, C. F. **Reforma administrativa e desempenho governamental: o efeito mediador da Gestão e Medição de Desempenho**. Encontro da ANPAD - EnANPAD 2020, p. 1-17, 2020b.
- CASTELO, S. L.; GOMES, C. F. O efeito mediador das capacidades dinâmicas na relação entre Gestão e Medição de Desempenho e Desempenho Governamental. **XI Seminário de Gestão Organizacional Contemporânea**, p. 1-55, 2021.

CASTELO, S. L.; GOMES, C. F. Reforma Administrativa e Desempenho Governamental: o efeito mediador das capacidades dinâmicas. **Seminários em Administração**, 2020a.

CASTELO, S. L. *et al.* Gestão Pública e o Desempenho: o Estudo de Caso sobre a Gestão por Resultados do Governo do Estado do Ceará”. **Revista Brasileira de Políticas Públicas e Internacionais**. v. 5, n. 1, abr/2020, p. 01-24, 2020.

CASTELO, S. L. *et al.* Governança pública e performance: uma revisão sistemática de literatura. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, v. 15, n. 2, p. 289-319, 2017.

CASTELO, S. L. **A influência das reformas administrativas nas organizações públicas**: Mecanismos de melhoria do desempenho governamental. 2021. Tese de Doutorado. 00500: Universidade de Coimbra.

CASTELO, S. L.; CASTELO, A. D. M. A governança do Tribunal de Contas do Estado do Ceará à luz do referencial básico do Tribunal de Contas da União. **Revista Controle-Doutrina e Artigos**, v. 21, n. 1, p. 174-209, 2023.

CAVALCANTE, P. L. (2019). Trends in Public Administration after Hegemony of the New Public Management a literature review. **Revista do Serviço Público**, 70(2), 195–218.

DE ALMEIDA VASCONCELOS, T. *et al.* Parlamento aberto: um estudo sobre a transparência na Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. **Conhecer: debate entre o público e o privado**, v. 13, n. 30, p. 138-157, 2023.

DE ALMEIDA VASCONCELOS, T.; DE MORAIS BEZERRA, N.; CASTELO, S. L. Controle interno e o Parlamento Estadual: uma análise da controladoria da Assembleia Legislativa do Ceará. **Revista Controle-Doutrina e Artigos**, v. 22, n. 1, p. 362-399, 2024.

DO BRASIL, Senado Federal. Constituição da república federativa do Brasil. **Brasília**: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

DO BRASIL, Senado Federal. Lei de Responsabilidade Fiscal. **Brasília**: Senado Federal, Centro Gráfico, 2000.

HENRI, J. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. Accounting, **Organizations and Society**, 31, 77–103.

HENRI, J. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. Accounting, **Organizations and Society**, 31, 529–558.

HENRI, J. (2010). The Periodic Review of Performance Indicators: An Empirical Investigation of the Dynamism of Performance Measurement Systems. **European Accounting Review**, 19(1), 73–96.

- IBGC. (2015). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. In: Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (5th ed.). IBGC. <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138>
- KOLIVER, Olívio. **A contabilidade e a controladoria, tema atual e de alta relevância para a profissão contábil**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2005.
- MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Guia de integridade pública**. Brasília: CGU, 2015.
- MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Guia Prático de Risco para a Integridade**. 2018. disponível em www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/etico-e-integridade. Acesso em 28/09/2023.
- MOTA, P. R. de M. (2013). O estado da arte da gestão pública. **Revista de Administração de Empresas**, 53(jan/fev), 82–90.
- MOELLER, Robert R. **COSO enterprise risk management: understanding the new integrated ERM framework**. John Wiley & Sons, 2007.
- OSBORNE, S. P. (2010). The New Public Governance: Emerging perspectives on the theory and practice of public governance? In: **The New Public Governance?: Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance**. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203861684>
- PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental**. Editora Atlas SA, 2000.
- PFITSCHER, E. D., *et al.* Gestão e sustentabilidade através da contabilidade e controladoria ambiental: estudo de caso na cadeia produtiva de arroz ecológico. 2004.
- PLAČEK, M., NEMEC, J., OCHRANA, F., PŮČEK, M., and KŘÁPEK, M. (2020). Do performance management schemes deliver results in the public sector? Observations from the Czech Republic. *Public Money & Management*, 1–10.
- TCU. (2020). **Referencial Básico de Governança Organizacional** (3rd ed., Vol. 3). TCU. <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7595543501762EB92E957799>
- TCU. (2022). **Levantamento de Governança**. <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/organizacional/levantamento-degovernanca/levantamento-de-governanca.htm>
- TCU. **Referencial básico de gestão de riscos**. Brasília: TCU, 2018.
- VANDOOREN, W., BOUCKAERT, G., and HALLIGAN, J. (2015). **Performance management in the public sector**. (Ed., Taylor & Francis Group), Routledge (Second). London: British Library.

Sobre os autores

Samuel Leite Castelo: possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza (1999), mestrado em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza (2002) e diploma de Estudos Avançados em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Sustentável pela Universidade de Barcelona (2006), doutorado em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra (2021). Atualmente é professor adjunto do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Ceará - Uece. Tem experiência na área de Administração Pública, com ênfase em Controladoria Pública e Auditoria Governamental, bem como Análise Financeira e Orçamentária, atuando principalmente nos seguintes temas: desempenho organizacional, auditoria, controladoria e contabilidade pública, planejamento e orçamento na Administração Pública.

Aline Duarte Moraes Castelo: doutoranda em Gestão de Empresas na Universidade de Coimbra (2017), graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará (2004), pós-graduada em Controladoria e Finanças, Instituto CV&C (2006), possui especialização Avançada em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra (2018) e mestrado em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (2013). No Centro Universitário Estácio do Ceará, atuou como coordenadora do Curso de Ciências Contábeis (2013;2016), Coordenação Acadêmica (2013; 2016) e Gestora de Unidade Interina (2016; 2017). Atualmente é professora titular do Centro Universitário Estácio do Ceará nos cursos de Administração e Contabilidade.



Fiel a sua missão de interiorizar o ensino superior no estado Ceará, a Uece, como uma instituição que participa do Sistema Universidade Aberta do Brasil, vem ampliando a oferta de cursos de graduação e pós-graduação na modalidade de educação a distância e gerando experiências e possibilidades inovadoras com uso das novas plataformas tecnológicas decorrentes da popularização da internet, do funcionamento do cinturão digital e da massificação dos computadores pessoais.

Comprometida com a formação de professores em todos os níveis e a qualificação dos servidores públicos para bem servir ao Estado, os cursos da UAB/Uece atendem aos padrões de qualidade estabelecidos pelos normativos legais do Governo Federal e se articulam com as demandas de desenvolvimento das regiões do Ceará.



UECE

